НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ

КНОРУС

SHOUT
SHARE
IT

Annotation

Рассматривается основной круг вопросов, освещающих современное состояние налогового администрирования в Российской Федерации: теоретические основы, участники налоговых правоотношений, состав и структура налоговых органов, регулирование и прогнозирование налоговых платежей, повышение эффективности налогового администрирования, контроль исполнения обязанностей по уплате налогов. Исследуется влияние на систему налогового администрирования проведенной масштабной налоговой реформы, направленной на снижение налоговой нагрузки, упрощение и унификацию налогового законодательства.

Для студентов экономических вузов, обучающихся по очной и заочной формам обучения по специальностям «Финансы и кредит», «Налоги и налогообложение».

- Налоговое администрирование: учебное пособие
  - ○
  - ○ Введение
  - ○ Глава 1
    - ■ 1.1. Налоговое администрирование: содержание, формы и методы
    - ■ 1.2. Факторы формирования и принципы налогового администрирования
    - ■ 1.3. Правовое обеспечение налогового администрирования
  - ○ Глава 2
    - ■ 2.1. Субъекты налоговых правоотношений, общая характеристика прав и обязанностей
    - ■ 2.2. Порядок постановки налогоплательщиков на учет в налоговых органах
    - ■ 2.3. Крупнейшие налогоплательщики как особые субъекты налогового администрирования
    - ■ 2.4. Обязанности банков по открытию (закрытию) счетов налогоплательщикам
  - ○ Глава 3
    - ■ 3.1. Состав и структура налоговых органов, их правовой статус
    - ■ 3.2. Структура Федеральной налоговой службы
    - ■ 3.3. Региональные и другие налоговые органы, их задачи и функции
  - ○ Глава 4

- 4.1. Условия возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налога или сбора
- 4.2. Способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов
- 4.3. Внесудебный порядок взыскания недоимок
- 4.4. Роль банков в обеспечении полноты и своевременности уплаты налоговых платежей в бюджет клиентами-налогоплательщиками
- 4.5. Налоговая декларация: форма, назначение и содержание
- 4.6. Налоговые санкции, порядок их применения и взыскания налоговыми органами
- 4.7. Учет и отчетность по налогам и сборам в налоговых инспекциях

○ Глава 5

-
- 5.1. Сферы и порядок взаимодействия налоговых инспекций и иных контролирующих государственных структур
- 5.2. Взаимодействие налоговых органов с таможенными органами и органами Министерства внутренних дел Российской Федерации
- 5.3. Полномочия налоговых органов по обращению с иском в суд и взаимодействию с судебными органами

○ Глава 6

- 6.1. Методологические основы прогнозирования и планирования налоговых поступлений в бюджетную систему
- 6.2. Организация планирования налоговых поступлений
- 6.3. Информационное обеспечение планирования налоговых поступлений от налогоплательщиков: организаций и физических лиц
- 6.4. Анализ налоговых поступлений
- 6.5. Налоговый потенциал: понятие, содержание и методы оценки
- 6.6. Методика планирования поступлений налогов и сборов от организаций и физических лиц

○ Глава 7

- 7.1. Налоговый контроль: понятие, функции и задачи
- 7.2. Виды налогового контроля
- 7.3. Формы и методы организации налогового контроля
- 7.4. Концепция планирования выездных налоговых проверок
- 7.5. Вопросы формирования и эффективного использования информационной базы о крупнейших налогоплательщиках

○ Глава 8
- 8.1. Организация внутриведомственного контроля
- 8.2. Налоговый аудит как новая форма внутриведомственного контроля

○ Глава 9
-
- 9.1. Изменение срока уплаты налога и сбора, а также пени
- 9.2. Урегулирование налоговой задолженности

○ Глава 10
- 10.1. Направления работы налоговых органов с налогоплательщиками и повышение ее качества
- 10.2. Эффективность налогового контроля и пути ее повышения
- 10.3. Перспективы развития налоговых органов

○ Глава 11
- 11.1. Анализ практики администрирования возмещения «входного» НДС по внутренним операциям и при поставках на экспорт и система мер по предотвращению незаконного зачета (возврата) НДС
- 11.2. Совершенствование налогового администрирования налога на добавленную стоимость
- 11.3. Направления совершенствования действующей системы контроля цен в условиях налогообложения при внутренних поставках и поставках на экспорт
- 11.4. Совершенствование форм и методов налогового контроля деятельности вертикально интегрированных компаний в целях противодействия негативным последствиям трансфертного ценообразования

        - 11.5. Администрирование единого социального налога
        - 11.6. Администрирование таможенных платежей
    - Ключи к тестам
    - Словарь терминов
    - Приложения
        - Приложение 1
        - Приложение 2
        - Приложение 3
        - Приложение 4
        - Приложение 5
    - Литература
- notes
    - 1
    - 2
    - 3
    - 4
    - 5
    - 6
    - 7
    - 8
    - 9
    - 10
    - 11
    - 12
    - 13
    - 14
    - 15
    - 16
    - 17
    - 18
    - 19
    - 20
    - 21
    - 22
    - 23
    - 24
    - 25
    - 26
    - 27
    - 28
    - 29
    - 30
    - 31

- ○ 32
- ○ 33
- ○ 34
- ○ 35
- ○ 36
- ○ 37
- ○ 38
- ○ 39
- ○ 40
- ○ 41
- ○ 42
- ○ 43
- ○ 44
- ○ 45
- ○ 46
- ○ 47
- ○ 48
- ○ 49
- ○ 50
- ○ 51
- ○ 52
- ○ 53
- ○ 54
- ○ 55
- ○ 56
- ○ 57
- ○ 58
- ○ 59
- ○ 60
- ○ 61
- ○ 62
- ○ 63
- ○ 64
- ○ 65
- ○ 66
- ○ 67
- ○ 68
- ○ 69
- ○ 70
- ○ 71
- ○ 72
- ○ 73
- ○ 74

Налоговое администрирование: учебное пособие
Под научной редакцией профессора Л.И. Гончаренко

К 90-летию Финансовой академии при Правительстве Российской Федерации

ФИНАНСОВАЯ АКАДЕМИЯ ПРИ ПРАВИТЕЛЬСТВЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Рекомендовано УМО
по образованию в области финансов, учета и мировой экономики в качестве **учебного пособия** для студентов, обучающихся по специальности «Финансы и кредит», «Налоги и налогообложение»

Рецензенты:
М.В. Карп, проф. кафедры налогов и налогообложения Государственного университета управления, д-р экон. наук,
И.Л. Юрзинова, доц. кафедры экономики и управления Всероссийской государственной налоговой академии Минфина России, канд. экон. наук,
М.В. Каширина, доц. Финансовой академии при Правительстве РФ,
Л.К. Чемерицкий, доц. Финансовой академии при Правительстве РФ

АВТОРСКИЙ КОЛЛЕКТИВ
Н.П. Мельникова – профессор (введение)
Л.И. Гончаренко – профессор (главы 1.1, 2.4, 4.4, 11.2, 11.4)
А.Т. Измайлов – ст. преподаватель (главы 1.2–1.3, 2.3, 5.1, 8, 9, 10.1, 10.3)
М.Р. Пинская – доцент (главы 2.1, 4.1, 4.5, 7.3)
Д.К. Грунина – доцент (главы 2.2, 3, 4.2–4.3, 4.6–4.7, 5.2–5.3, тесты)
Л.М. Архипцева – профессор (главы 6, 7.5)
Е.Е Смирнова – доцент (главы 7.1–7.2, 7.4, 10.2)
Н.Н. Башкирова – доцент (глава 11.1)
Н.Г. Вишневская – доцент (главы 11.3—11.4)

И.В. Липатова – доцент (глава 11.5)
А.А. Артемьев – доцент (глава 11.6)

Введение

Российская налоговая система базируется на принятых в современной мировой практике принципах налогообложения, организационных основах устройства налоговой системы и состава ведущих налогов.

Начало XXI века ознаменовалось проведением в России масштабной налоговой реформы, которая не имела ранее аналогов в истории налогообложения. Началом реформы послужило принятие специальной части Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ), направленной на снижение номинального налогового бремени, упрощение и унификацию налогового законодательства, преодоление карательного характера налогового контроля. Реализация задачи снижения налогового бремени для добросовестных налогоплательщиков позволила предпринимательскому сообществу решить ряд насущных практических вопросов, таких как ликвидация барьеров, препятствующих развитию бизнеса, снижение издержек, связанных с исполнением налогового законодательства. Была достигнута определенная прозрачность операций налогоплательщиков, сужены возможности для легального и нелегального снижения налоговых платежей. В ходе проведения реформы была поставлена и в значительной степени решена задача повышения правовой защищенности налогоплательщиков; важным успехом стало и повышение уровня собираемости налогов.

Вместе с тем проведение налоговой реформы со всей очевидностью показало значимость и актуальность проблемы дальнейшего развития института налогового администрирования. Снижение налогового бремени должно сопровождаться повышением общего уровня налогового администрирования. Однако сегодня он не устраивает в полной мере ни государство, ни налогоплательщиков. Для государства неприемлема ситуация, когда непрерывно растет статистика сознательного ухода налогоплательщиков от уплаты налогов с применением все более сложных как в экономическом, так и в техническом исполнении схем. Правоприменительная практика в отношении норм части первой НК РФ показала, что законодательно провозглашенные права налогоплательщиков имеют слабый механизм реализации. Налогоплательщики часто оказывались совершенно беззащитными перед налоговыми органами, требования которых нередко формально и не противоречили закону, но по существу были практически невыполнимы. Претензии по результатам

налоговых проверок могли стать причиной банкротства или падения капитализации даже крупных и динамично развивающихся компаний. Положение налогоплательщиков усугублялось тем, что судебная система была не готова выступить защитником их законных прав.

Важным шагом в развитии налоговой реформы стало внесение изменений в часть первую НК РФ. Применение новых норм в практической деятельности налогоплательщиков и налоговых органов показало, что не все существовавшие проблемы решены. Более того, возник ряд дополнительных вопросов, требующих законодательного решения.

В связи с этим вопросы качественного совершенствования налогового администрирования остаются в центре внимания налоговой политики государства, ориентированной на среднесрочную перспективу.

Глава 1
Теоретические основы налогового администрирования

1.1. Налоговое администрирование: содержание, формы и методы

Эффективность функционирования налоговой системы зависит от качества управления ею. Деятельность государства по управлению налоговой системой определяется характером и задачами налоговой политики соответствующего этапа развития. В современной экономической литературе не встречается четкого определения понятия «управление налоговой системой». Практически произошла его подмена понятием «налоговое администрирование». Однако налоговое администрирование по своему содержанию представляет органичную часть управления налоговой системой.

Управление налоговой системой в широком понимании можно рассматривать как деятельность государства по управлению каждым элементом, входящим в понятие налоговой системы. В отношении первого элемента (совокупность налогов) – это законодательное установление перечня налогов и порядка налогообложения по каждому виду налогов и сборов. В отношении второго элемента – это законодательное (в конституционном, гражданском, налоговом законодательстве) установление компетенции, принципов, процедур, форм и методов организации и деятельности уполномоченных органов власти в налоговой сфере. Наконец, по третьему элементу – это определение функций и задач налоговых органов, обеспечивающих контроль и привлечение к ответственности лиц, нарушающих налоговое законодательство.

Управление налоговой системой в узком понимании представляет собой управление системой налоговых органов.

Таким образом, в основе управления налоговой системой – нормативные правовые акты (налоговое законодательство), организация практической деятельности и контроль.

Налоговое администрирование – одна из частей управления налоговой системой. Его содержание составляет деятельность уполномоченных органов управления в налоговой сфере – Министерства финансов Российской Федерации (Минфина России), Федеральной налоговой службы (ФНС России), направленная на обеспечение реализации и соблюдения налогового законодательства.

Основные элементы налогового администрирования следующие:

✓ контроль соблюдения налогового законодательства

налогоплательщиками (плательщиками сборов);

✓ контроль реализации и исполнения налогового законодательства налоговыми органами;

✓ организационное, методическое и аналитическое обеспечение контрольной деятельности.

Контроль соблюдения налогового законодательства налогоплательщиками (плательщиками сборов) – центральный элемент налогового администрирования. Важнейшими формами контроля правильности исчисления и своевременности уплаты налогов и сборов выступают камеральная и выездная налоговые проверки.

Контроль реализации и исполнения налогового законодательства налоговыми органами включает в себя внутриведомственный контроль и налоговый аудит как формы досудебного разрешения налоговых споров налогоплательщиков с налоговыми органами.

Формами организационного, методического и аналитического обеспечения контрольной деятельности выступают: определение структуры и функциональных обязанностей (иерархия) различных уровней налоговых органов; разработка форм и содержания отчетности налогоплательщиков по налоговым платежам; процедуры представления, обработки и проверки налоговой отчетности налогоплательщиков; порядок регулирования налоговых платежей (предоставление отсрочек и рассрочек) и применения налоговых санкций; планирование и прогнозирование налоговых платежей.

С учетом компетенции исполнительных органов, содержательной наполняемости налогового администрирования на разных уровнях управления выделяется два уровня налогового администрирования. Субъектами первого уровня выступают Минфин России, ФНС России. Цель налогового администрирования на этом уровне – разработка мер по повышению уровня собираемости налогов, в том числе на основе совершенствования налогового законодательства; составление прогнозов и планирование налоговых поступлений в бюджет с учетом анализа текущих платежей и т. д. Субъектами второго уровня выступают территориальные налоговые органы и отдельные подразделения ФНС России. Содержание налогового администрирования на этом уровне составляют мероприятия по осуществлению налогового контроля за соблюдением налогового законодательства налогоплательщиками и нижестоящими налоговыми органами, предоставлением отсрочек и привлечением к ответственности за налоговые и административные правонарушения виновных лиц.

Налоговое администрирование как деятельность уполномоченных органов управления охватывает не только исполнение действующих норм налогового законодательства, но и сбор, анализ информации, в том числе по практике исполнения процедур налоговых проверок, и разработку мер по реформированию механизма исчисления налогов, процедуры и методики налогового контроля. Качественная работа налогового аппарата способна выявлять факты несовершенства налогового законодательства, позволяющие налогоплательщикам минимизировать свои платежи или уклоняться от их уплаты, и принимать превентивные меры по устранению указанных нарушений (рис. 1.1).

Учитывая рассмотренные аспекты понятия налогового администрирования, отметим, что оно уже общего понятия управления налоговой системой, но вместе с тем шире определения налогового контроля.

Налоговое администрирование
Деятельность по контролю над соблюдением налогового законодательства налогоплательщиками и налоговыми органами
Деятельность по контролю реализации и исполнения налогового законодательства налоговыми органами; разработка предложений по совершенствованию налогового контроля
Деятельность по обеспечению контрольной функции налоговых органов (организационные, методические, аналитические и другие меры)

Рис. 1.1. Содержание понятия налогового администрирования

Однако в современной российской практике исходя из сложившейся функциональной структуры органов исполнительной власти и для обеспечения полноты поступления налоговых платежей в бюджет ФНС России выполняет две дополнительные (не свойственные фискальным органам) функции: государственной регистрации налогоплательщиков (организаций и физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица) и инициирования процедуры банкротства организаций. Процедурные вопросы этих функций не являются предметом НК РФ. Соответственно с теоретической точки зрения они не входят в понятие управления налоговой системой. Но будучи деятельностью уполномоченных органов управления по обеспечению контрольной функции, представляется, что и регистрация налогоплательщиков, и возбуждение дел по

банкротству должников включаются в понятие налогового администрирования.

Налоговое администрирование должно базироваться на реализации такого принципа построения налоговой системы, как принцип эффективности, а именно обеспечения максимального поступления налогов и сборов в бюджет при минимальных издержках взимания и налогового контроля. Один из показателей эффективности налогового администрирования – минимизация административных расходов по сбору налогов (в том числе на содержание налогового аппарата) и контроля соблюдения налогового законодательства.

На первом этапе современной налоговой реформы, характерной особенностью которого была фискальная направленность, налоговому администрированию были присуще те же недостатки, что и всей налоговой системе:

✓ наличие пробелов и недоработок в общих принципах управления налоговой системой и соответственно налогового администрирования;

✓ недостаточный уровень проработанности законов, регулирующих исчисление отдельных налогов;

✓ недостатки в управлении налоговых органов, в том числе при взаимодействии их с другими государственными органами управления и контроля.

Главная задача того периода состояла в обеспечении любой ценой требуемого объема налоговых поступлений в условиях бюджетного дефицита. При этом действенность и эффективность контроля государства над уплатой налогов была невысокой (по заявлению ряда специалистов и государственных деятелей, уровень собираемости налогов в России составлял 40–60 %, причем без учета так называемых схем оптимизации). Применение схем было и следствием высокого уровня налоговой нагрузки.

Как показывает мировой опыт, более эффективное администрирование налогов (имеется в виду налоговый контроль) и создание экономических стимулов для их уплаты (например, через расширение партнерских отношений) – основные направления решения проблемы уклонения от налогообложения. При этом под первым зачастую подразумевается ужесточение мер по сбору налогов (увеличение административной нагрузки), а под вторым – снижение уровня налогообложения. Однако на самом деле оценка такой позиции неоднозначна. Между теми и другими процессами имеет место достаточно жесткая причинно-следственная связь. Сокращение числа налогов, снижение налоговой нагрузки и

совершенствование механизма налогообложения привели к тому, что вопросы налогового администрирования (как налогового контроля) приобрели особую важность, стали в XXI веке первостепенными. Так, заместитель министра финансов С.Д. Шаталов отмечает: «Снижение налогов само по себе недостаточно для того, чтобы побудить недобросовестных налогоплательщиков в полном объеме исполнять свои налоговые обязательства. Устанавливая низкие налоги, государство вправе жестко требовать их уплаты. Без этого на рынке не будет равных конкурентных условий, поскольку тот, кто не платит налогов, будет иметь очевидное преимущество перед честным налогоплательщиком»[1].

При этом налоговое администрирование следует признать одной из наиболее социально выраженных сфер управленческих действий. Недостатки налогового администрирования приводят к резкому снижению поступлений налогов в бюджет, увеличивают вероятность налоговых правонарушений, нарушают баланс межбюджетных отношений регионов с федеральным центром и, в конечном итоге, нагнетают социальную напряженность в обществе. Налоговая культура создается на основе взаимного уважения всех участников налоговых правоотношений.

Методы взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков могут быть достаточно разнообразными, но укрупненно можно выделить три основных типа:

✓ административного принуждения;
✓ регулируемых альтернатив;
✓ дружественного партнерства.

Соотношение между ними и масштабы их развития определяются проводимой налоговой политикой и качественным состоянием контрольной деятельности.

К методам административного принуждения относятся применение налоговых санкций, арест банковских счетов, другого имущества налогоплательщика и т. д. Исходя из того, что налоги обязательны к уплате, такие обеспечительные меры будут существовать всегда. Введение в действие НК РФ способствовало распространению другого типа методов налогового администрирования, а именно метода регулируемых альтернатив. Налогоплательщикам предоставлена свобода выбора между разрешенными законом разными вариантами юридической формы ведения деятельности, порядка ведения и составления учета и отчетности, способа исполнения обязательства по уплате налога, применением или отказом от налоговых льгот и т. д. Однако после выбора того или иного поведения оно становится обязательным для налогоплательщиков и исходным при проверке

налоговыми органами. В некоторых странах декларируется переход в налоговом администрировании от преимущественно принудительных силовых методов к отношениям сотрудничества (дружественного партнерства) с налогоплательщиками (заключение соглашений о применяемых ценах по контролируемым сделкам, о переносе сроков уплаты задолженности и т. д.).

Третий метод не так давно считался неприемлемым в российской практике из-за недостаточного уровня налогового администрирования, состояние которого и отражается прежде всего на характере взаимоотношений налогоплательщиков и налоговых органов. Но разработанные законопроекты о регулировании трансфертного ценообразования для целей налогообложения включают в себя элементы заключения соглашений между налоговыми органами и налогоплательщиками. Однако предполагаемая стоимость заключения соглашения с ФНС России о принципах ценообразования может составить 1,5 млн руб.

Для построения более масштабных отношений партнерства требуются разработка и законодательное установление процедуры согласования спорных или отсутствующих в действующем законодательстве положений. В самом общем виде данная процедура в некоторых зарубежных законодательствах по налогам состоит в следующем:

✓ налогоплательщик посылает запрос в налоговый орган на предварительное разъяснение положений налогового законодательства;

✓ полученное разъяснение имеет определенную законом юридическую силу;

✓ учитывая содержание разъяснения, налогоплательщик либо строго следует ему и рассчитывает на правовую защиту при налоговых проверках, либо имеет право в судебном порядке оспорить его до наступления события (проведения операции или проверки налогового органа).

Для повышения конкурентоспособности налоговой системы крайне важно, чтобы налоговое администрирование строилось исключительно на нормах закона, т. е. было обоснованным. Для этого большое значение имеют четкость и полнота прописи процедур проведения налоговых проверок непосредственно в Налоговом кодексе.

В развитых странах перед налоговыми органами при исполнении ими своих контрольных функций ставится двуединая задача: с одной стороны – содействия добросовестным налогоплательщикам, а с другой – пресечения попыток налоговых

правонарушений и наказания за их совершение. Исходя из этого ошибки или нарушения, которые выявляются в ходе налоговых проверок, делятся на следующие группы:

1) допущенные по небрежности или из-за недостатка внимания;

2) допущенные в силу неправильного или неполного понимания закона;

3) злоупотребление легальными льготами или недоработками в законодательстве;

4) намеренно допущенные ошибки или искажения в отчетности (включая применение методов укрытия их от налоговой проверки)[2].

Задача налогового администрирования в условиях развития рыночных отношений состоит и в оперативном реагировании на различные изменения в экономических и налоговых отношениях. Недопоступление налоговых платежей в бюджетную систему может сигнализировать о том, что:

1) действующие нормы налогового законодательства перестали отвечать потребностям экономического развития (отдельных отраслей, видов деятельности, операций и т. д.), и их следует проанализировать и, возможно, изменить;

2) применяемые методы контроля налоговых органов утратили способность отслеживать возникающие схемы минимизации налоговых платежей и перекрывать уход налогоплательщиков от уплаты налогов;

3) усилились международные интеграционные процессы, и возникла необходимость координации действий не только отечественных, но и зарубежных налоговых органов с учетом особенностей национальных налоговых законодательств, а также международных правил об избежании двойного налогообложения.

В результате анализа причин недопоступления налоговых платежей может потребоваться изменение структуры и функций налоговых органов, направлений налоговой политики и методических основ налогообложения.

Состояние налогового администрирования как качество деятельности фискальных налоговых органов по контролю наряду с характеристикой налогового законодательства и уровнем налоговой нагрузки на организации и физические лица является важнейшим критерием оценки конкурентоспособности национальной налоговой системы.

Одна из предпосылок для улучшения климата во взаимоотношениях налогоплательщиков и налоговых органов – установление объективного критерия результатов работы

налогового инспектора. Им не должен быть показатель выполнения плана по объему доначислений, произведенных в процессе проведения налоговых проверок. Возможно, им может стать специально разработанный агрегированный показатель, а до него – показатель отсутствия судебных исков по существу налоговых проверок или доля выигранных в арбитражном суде дел.

Важнейшими условиями повышения качества налогового администрирования выступают: совершенствование организационной структуры налоговых органов, укрепление их материально-технической базы, использование новых технологий контрольной работы, в том числе и по отбору налогоплательщиков для проведения выездных проверок, изменение концепции взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков, поднятие на принципиально новый уровень информационно-технологического обеспечения аналитической работы (создание центров обработки данных – ЦОД), повышение квалификации кадров, разработка качественных профессиональных стандартов деятельности работников налоговых органов.

Для современного этапа развития системы налогового администрирования характерно расширение международного сотрудничества налоговых органов разных стран в различных формах – от разовых или периодических консультаций и взаимного обмена информацией об изменениях налогового законодательства до заключения долгосрочных соглашений, в том числе направленных на борьбу с уклонениями от уплаты налогов.

Контрольные вопросы

1. Что понимается под управлением налоговой системой?

2. В чем состоит содержание налогового администрирования? Каковы его элементы и их характеристика?

3. Какие органы являются субъектами первого уровня налогового администрирования? Каковы цели их деятельности?

4. Какие задачи стоят перед субъектами второго уровня налогового администрирования? Каково соотношение налогового администрирования и налогового контроля?

5. Какие методы налогового администрирования вам известны, каковы их организационные характеристики?

1.2. Факторы формирования и принципы налогового администрирования

В конце XX века с изменением политической ситуации в России и переходом к рыночной экономике возникла объективная потребность в проведении налоговой реформы с целью создания адаптированной к рыночным отношениям налоговой системы, которая обеспечит государство необходимыми налоговыми поступлениями. Основной инструмент решения указанной задачи – **налоговая политика** нашего государства. В силу своей природы государственная политика является, во-первых, фактором формирования налоговой системы, во-вторых, фактором формирования налогового администрирования, обеспечивающего реализацию налоговых отношений и функционирование налоговой системы.

Налоговая политика государства, будучи основным политическим фактором в области налоговых отношений, определила формирование налогового администрирования не только как средства, обеспечивающего доходную часть бюджета, но и как элемента системы государственного воздействия на процесс воспроизводства. Однако для выполнения задач необходимо создать соответствующие условия. Это явилось предпосылкой реформирования налогового администрирования и наделения эффективными полномочиями органов исполнительной власти (субъектов налогового администрирования).

В настоящее время налоговая политика России направлена в сторону соблюдения баланса интересов государства и налогоплательщиков за счет ослабления налоговой нагрузки на экономику и административной нагрузки на налогоплательщика. Отмена отдельных налогов и снижение налоговых ставок, приводящие к уменьшению налоговых поступлений в бюджет, требуют формирования налогового администрирования, способного обеспечить эффективное функционирование налоговой системы. В этих условиях влияние государственной налоговой политики на формирование налогового администрирования имеет определяющее значение. Следовательно, данный фактор необходимо классифицировать как объективный.

Наряду с налоговой политикой государства объективным фактором, влияющим на формирование налогового администрирования, выступает **социально-экономический**

фактор.

На современном этапе социально-экономического развития нашей страны актуальны следующие направления:

✓ развитие России как социального государства;

✓ создание инновационной экономики;

✓ увеличение валового внутреннего продукта;

✓ повышение уровня жизни населения.

Достижение поставленных задач невозможно без создания в стране благоприятного налогового климата, равных условий для добросовестной конкуренции. В связи с этим возникает объективная необходимость в формировании налогового администрирования, позволяющего решать задачи не только контроля над соблюдением налогового законодательства, но и планирования налоговых поступлений в результате принимаемых решений в области налоговых отношений, проведения качественной оценки изменений в ходе налоговой реформы, регулирования налоговых платежей.

Влияние политического и социально-экономического факторов способствует появлению **правового фактора**, придающего функционированию налогового администрирования заданное законом направление, координирующего его действие при изменениях в политической и социально-экономической сферах. Правовой фактор находит свое выражение в нормативно-законодательной базе, регулирующей налоговые отношения.

Под влиянием политического и социально-экономического факторов формируется также **институциональный фактор**, который находит свое выражение в составе и взаимодействии субъектов налогового администрирования, организационно-функциональной структуре субъектов налогового администрирования, отражает логику объективных факторов и обеспечивает реализацию их стратегии в области налогового администрирования. Институциональный фактор также влияет на формирование технологии налогового администрирования, на баланс взаимодействия участников налоговых отношений, создание эффективной модели налогового администрирования, учитывающей особенности налоговых отношений на современном этапе, способствует созданию и оптимизации условий для функционирования каждого из элементов налогового администрирования. Под влиянием данного фактора определились основные принципы функционирования налогового администрирования.

1. Принцип единства, который предусматривает единообразное применение налогового законодательства всеми субъектами налогового администрирования. Нарушение

принципа приводит к произвольному применению законодательных норм субъектами налогового администрирования, что влечет за собой ухудшение качества налогового администрирования и уменьшение собираемости налогов.

2. Принцип независимости по отношению к объектам администрирования. Субъекты налогового администрирования должны быть независимы от тех налогоплательщиков, которых они администрируют, чтобы на их деятельность не могло быть оказано никакого постороннего влияния. В связи с этим характерной чертой субъектов налогового администрирования является то, что объекты администрирования не находятся в их непосредственной организационной подчиненности.

3. Принцип действенности предполагает, что в своей деятельности субъекты налогового администрирования должны опираться на исходные фактические материалы, проводить глубокий анализ, доскональную проверку правильности и своевременности уплаты налоговых платежей в бюджет, принимать конкретные меры по результатам проверок.

4. Принцип правомочности, согласно которому субъекты налогового администрирования обязаны осуществлять действия в пределах своих полномочий и в соответствии с уровнем компетенции, установленным действующим законодательством, не допускается решение должностным лицом субъекта налогового администрирования какого-либо вопроса по собственному усмотрению.

От степени соблюдения субъектами налогового администрирования основных принципов функционирования органов государственного управления зависит эффективность принимаемых решений.

В силу своей природы правовой и институциональный факторы являются субъективными факторами, формирующими налоговое администрирование.

Контрольные вопросы

1. Какова роль политических факторов в формировании налогового администрирования?

2. Каковы принципы функционирования налогового администрирования и их характеристика?

3. По каким признакам классифицируются факторы формирования налогового администрирования?

1.3. Правовое обеспечение налогового администрирования

Правовым обеспечением налогового администрирования выступает совокупность правовых норм, которая в науке финансового права определяется как налоговое право. Формы выражения норм налогового права или источники налогового права, составляющие систему правового обеспечения налогового администрирования, следующие:

✓ Конституция Российской Федерации (Конституция РФ);

✓ постановления и определения Конституционного Суда Российской Федерации (КС РФ);

✓ постановления и определения конституционных (уставных) судов субъектов Российской Федерации;

✓ решения Пленумов Верховного Суда Российской Федерации (ВС РФ) и Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (ВАС РФ);

✓ решения ВС РФ;

✓ решения ВАС РФ;

✓ законодательство о налогах и сборах.

Информационные письма Президиума ВАС РФ, будучи официальным выражением правоприменительной практики высшей судебной инстанции, не являются источниками налогового права и, следовательно, не входят в систему правового обеспечения налогового администрирования.

Согласно ст. 1 НК РФ, в систему законодательства о налогах и сборах входят:

✓ Налоговый кодекс и принятые в соответствии с ним федеральные законы;

✓ законодательство субъектов Российской Федерации о налогах и сборах, которое состоит из законов и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах, принятых законодательными (представительными) органами власти субъектов Федерации;

✓ нормативные правовые акты о налогах и сборах, принятые представительными органами местного управления.

В настоящее время налоговые отношения регулируются не только налоговыми законами, но и так называемыми неналоговыми законами[3]. Легитимность такого положения подтверждена Постановлением КС РФ от 11 ноября 1997 г. № 16-П. В постановлении указывается, что Правительство Российской Федерации вправе на основании федерального закона установить

порядок взимания сбора и конкретизировать установленные законодателем нормативные положения, определяющие существенные элементы налогового обязательства. Следовательно, неналоговые законы, в которых содержатся налоговые нормы, входят в систему правового обеспечения налогового администрирования.

Источником налогового права может считаться также нормативно-правовой акт, содержащий положения относительно установления, введения и взимания налогов и сборов, налогового контроля, а также относительно привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения[4].

Следовательно, в систему правового обеспечения налогового администрирования входят нормативно-правовые акты, которые содержат правовые нормы, регламентирующие процедуру налогового контроля и регулирования налоговых платежей как элементов налогового администрирования[5].

Подзаконные нормативные правовые акты органов исполнительной власти не включаются в систему законодательства о налогах и сборах. В то же время, согласно ст. 111 НК РФ, существуют обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения. И одно из них – выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных уполномоченными органами исполнительной власти в пределах их компетенции. Следовательно, налоговые отношения регулируются не только законами, но и нормативными правовыми актами органов исполнительной власти.

Элементом системы правового обеспечения налогового администрирования выступают также внутриведомственные нормативные правовые акты, которые обязательны только для применения соответствующими структурными подразделениями (инструкции, методические рекомендации и т. д.). Но, согласно ст. 4 НК РФ, они не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах. И в связи с этим подзаконные нормативные правовые акты, содержащие правовые нормы, которые регулируют вопросы налогового контроля, налогового регулирования и налогового планирования как элементов налогового администрирования, необходимо считать элементами системы правового обеспечения налогового администрирования. В их число входят:

- ✓ указы и распоряжения Президента РФ;
- ✓ постановления и распоряжения Правительства РФ;
- ✓ постановления, приказы, распоряжения, письма субъектов

налогового администрирования.

При помощи подзаконных нормативных правовых актов органов исполнительной власти оперативно обеспечивается работа субъектов налогового администрирования, регулируется его технология. Например, утверждаются форма и порядок заполнения деклараций, форма и порядок организации работы по предоставлению налоговых преференций и наложению санкций, регламентируется работа субъектов налогового администрирования, вводятся стандарты и критерии качества их работы, определяется порядок списания безнадежных долгов по налогам и сборам и т. д.

Признаки легитимного подзаконного нормативного правового акта следующие:

✓ соответствие компетенции принявшего его субъекта налогового администрирования;

✓ соответствие установленному порядку принятия такого рода документов;

✓ отсутствие факта изменения содержания и объема прав и обязанностей участников налоговых отношений;

✓ отсутствие изменения порядка и условий реализации прав и исполнения обязанностей участниками налоговых отношений;

✓ отсутствие факта изменения вида и размера ответственности за правонарушения, порядка и оснований привлечения к ответственности;

✓ отсутствие в акте противоречий общим началам или буквальному смыслу конкретных положений НК РФ.

Особое место в системе правового обеспечение налогового администрирования занимают международно-правовые источники налогового права. Появление большого количества международных договоров по вопросам налоговых отношений стало следствием развития рыночных отношений в России и расширения интеграционных процессов. Статьей 7 НК РФ установлен приоритет международных договоров, содержащих положения, касающиеся налоговых отношений, над НК РФ и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и сборах. В настоящее время условно выделяют три уровня регулирования налоговых отношений[6]:

✓ общие принципы и нормы международного права (основа для создания договоров об избежании двойного налогообложения);

✓ право международных договоров (основной источник международного права);

✓ национальное право (система норм, регулирующих отношения в сфере взаимодействия национальных налоговых

властей и налоговых властей других стран).

Примером правового обеспечения налогового администрирования международно-правовыми источниками налогового права может служить правовое обеспечение интеграционных процессов в области налогового администрирования в рамках Евразийского Экономического Сообщества (ЕврАзЭС).

Для реализации согласованной налоговой политики в рамках ЕврАзЭС, решения задач по гармонизации налогового администрирования на международном уровне организована работа по совместной разработке правовых принципов и отдельных решений, обеспечению их взаимного соответствия, а также унификации – введении общеобязательных единообразных юридических норм и правил[7].

Следовательно, международно-правовые источники налогового права не только входят в систему правового обеспечения налогового администрирования Российской Федерации, но и занимают в ней особое место.

В настоящее время в рамках Содружества Независимых Государств (СНГ) между налоговыми органами государств, входящих в его состав, заключены Соглашения об оказании административной помощи по налоговым делам, в области организации информационного обмена между государствами. Цель Соглашений – повышение уровня налогового контроля и противодействие уклонению от уплаты налогов.

Контрольные вопросы

1. Чем характеризуется система правового обеспечения налогового администрирования?

2. Каким образом при помощи подзаконных нормативных правовых актов органов исполнительной власти оперативно обеспечивается работа субъектов налогового администрирования, регулируется технология налогового администрирования?

3. Что можно привести в качестве примера правового обеспечения налогового администрирования международно-правовыми источниками налогового права?

Глава 2
Налогоплательщики как субъекты налоговых отношений

2.1. Субъекты налоговых правоотношений, общая характеристика прав и обязанностей

Согласно ст. 9 НК РФ, участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, выступают:

1) организации и физические лица, признаваемые в соответствии с НК РФ налогоплательщиками или плательщиками сборов;

2) организации и физические лица, признаваемые в соответствии с НК РФ налоговыми агентами;

3) налоговые органы (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы);

4) таможенные органы (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области таможенного дела, подчиненные ему таможенные органы Российской Федерации).

Налогоплательщики и плательщики сборов – физические лица или организации, на которые ложится законодательно определенная обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы (ст. 19 НК РФ).

Налогоплательщиком не становятся с рождения. В зависимости от совокупности определенных признаков и обстоятельств человек приобретает соответствующий правовой статус, от которого зависят его положение в обществе, его права и обязанности. Так, один и тот же человек может быть гражданином или лицом без гражданства, должностным лицом или предпринимателем, налогоплательщиком или лицом, на которого не возложены обязанности по уплате налога (сбора).

Из статьи 19 НК РФ вытекает, что налогоплательщик – не любое физическое лицо или организация, а определенные категории лиц, которые по тем или иным признакам определяются Кодексом как налогоплательщики. При этом необходимо заметить, что статус налогоплательщика *не является постоянным* и *не относится ко всем видам налогов*. Статус налогоплательщика не может быть постоянным, потому что физическое лицо или организация может оставаться налогоплательщиком, только если продолжает отвечать требованиям, позволяющим отнести их к данной категории. Статус налогоплательщика не относится ко всем видам налогов, потому что по каждому виду налогов должны быть определены свои налогоплательщики.

При налогообложении важно определить налоговый статус плательщика налога или сбора (не путать со статусом налогоплательщика!). Для этих целей применяются понятия «налоговый резидент» и «нерезидент». Отнесение налогоплательщика к той или иной категории определяет налоговую обязанность (полную или неполную), а также иные различия в налогообложении (порядок декларирования и уплаты налога и др.) Для организаций и физических лиц существуют различные правила определения резидентства. В соответствии со ст. 207 НК РФ налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы государства для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения.

Законодательства ряда стран используют более сложный тест физического присутствия для признания резидентства. Например, в США этот тест включает два условия: во-первых, человек должен находиться на территории страны не менее 31 дня в календарном году, во-вторых, при этом учитывается его проживание в США – два календарных года, предшествующих данному году. В первом предшествующем году учитывается $^1/_3$ прожитых в США дней, во втором – $^1/_6$. Если сумма от сложения показателей за три года составляет или превышает 183 дня, человека признают резидентом США.

В некоторых странах периодом для определения резидентства служит не календарный, а налоговый год, который может с ним не совпадать. Если временного критерия недостаточно для определения резидентства физического лица, используются дополнительные признаки: место расположения постоянного (привычного) жилища, центр жизненных интересов (личные и экономические связи), место обычного проживания, гражданство. Если в результате последовательного применения данных критериев, установленных национальными законодательствами и международными соглашениями, все-таки невозможно определить государство, где человек имеет постоянное местожительство, вопрос решается посредством переговоров налоговых и финансовых органов заинтересованных государств.

Основой для определения резидентства юридических лиц выступают следующие тесты или их комбинации:

✓ тест инкорпорации – лицо признается резидентом в стране, если оно в ней основано (зарегистрировано);

✓ тест юридического адреса – лицо признается резидентом в стране, если оно зарегистрировало в ней свой юридический адрес;

✓ тест места осуществления центрального управления или контроля – лицо признается резидентом в стране, если с территории этой страны осуществляется центральное (общее) руководство компанией и контроль ее деятельности;

✓ тест места осуществления текущего управления компанией – лицо признается резидентом в стране, если на ее территории осуществляется текущее управление деятельностью (исполнительная дирекция);

✓ тест деловой цели – лицо признается резидентом в стране, если основной объем его деловых операций совершается на территории этой страны.

Следует различать понятия «налоговая обязанность» и «обязанность налогоплательщика». Под налоговой обязанностью понимается *обязанность налогоплательщика по уплате какого-либо налога.* А одной из *обязанностей налогоплательщика* является обязанность уплачивать установленные законом налоги.

Из норм НК РФ (ст. 17 и 19) вытекает приведенный ниже алгоритм определения обязанности по уплате налога.

1. В первую очередь необходимо определить, относится ли физическое лицо или организация к той категории лиц, на которых законом возложена обязанность по уплате налога. Если закон (как правило, определенная глава части второй НК РФ) не относит заинтересованное лицо к плательщикам данного налога, на этом исследование может остановиться, так как здесь не возникает никаких обязанностей, связанных с уплатой налога.

2. Если в ходе исследования все же выяснилось, что по всем признакам заинтересованное лицо – плательщик налога, то необходимо выяснить, располагает ли налогоплательщик объектом налогообложения. Вопрос очень важный, поскольку именно с наличием у налогоплательщика объекта налогообложения законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога (ст. 38 НК РФ).

3.Если у налогоплательщика есть объект налогообложения, то у него остается надежда только на предусмотренные законом льготы, освобождающие его от налоговых обязанностей.

Права и обязанности налогоплательщиков и плательщиков сборов прописаны соответственно в ст. 21 и 23 НК РФ.

Права налогоплательщиков обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов (рис. 2.1). Можно выделить следующие четыре группы прав налогоплательщиков и плательщиков сборов: связанные с

получением информации, уменьшением размеров налоговых обязательств, налоговыми проверками и защитой своих прав.

В целях обеспечения и защиты прав налогоплательщиков (плательщиков сборов) им гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов. Порядок защиты прав и законных интересов налогоплательщиков (плательщиков сборов) определяется Налоговым кодексом и иными федеральными законами.

В статье 23 НК РФ перечислены обязанности налогоплательщиков и плательщиков сборов (рис. 2.2). Их можно сгруппировать в следующие три группы: связанные с соблюдением закона, возникающие при взаимодействии с налоговыми органами, связанные с бухгалтерской и налоговой отчетностью.

Налогоплательщики-организации, помимо вышеуказанных обязанностей, должны сообщать в налоговый орган:

1) об открытии или закрытии счетов, о счетах, используемых ими в предпринимательской деятельности;

2) обо всех случаях участия в других организациях;

3) обо всех созданных обособленных подразделениях;

4) о реорганизации или ликвидации организации.

С понятием «налогоплательщик» тесно связаны такие категории, как: носитель налога, налоговые агенты, взаимозависимые лица, законный представитель налогоплательщика, уполномоченный представитель налогоплательщика.

Носитель налога – лицо, которое несет экономическое бремя налогообложения в конечном итоге (в форме снижения своего экономического потенциала), т. е. по завершении процессов переложения налога. Именно у носителя налога происходит уменьшение доходов на величину налога. Отличие носителя налога от налогоплательщика состоит в том, что носитель налога несет экономическое бремя налогообложения в конечном итоге, т. е. по завершении процессов переложения налога в форме снижения своего экономического потенциала.

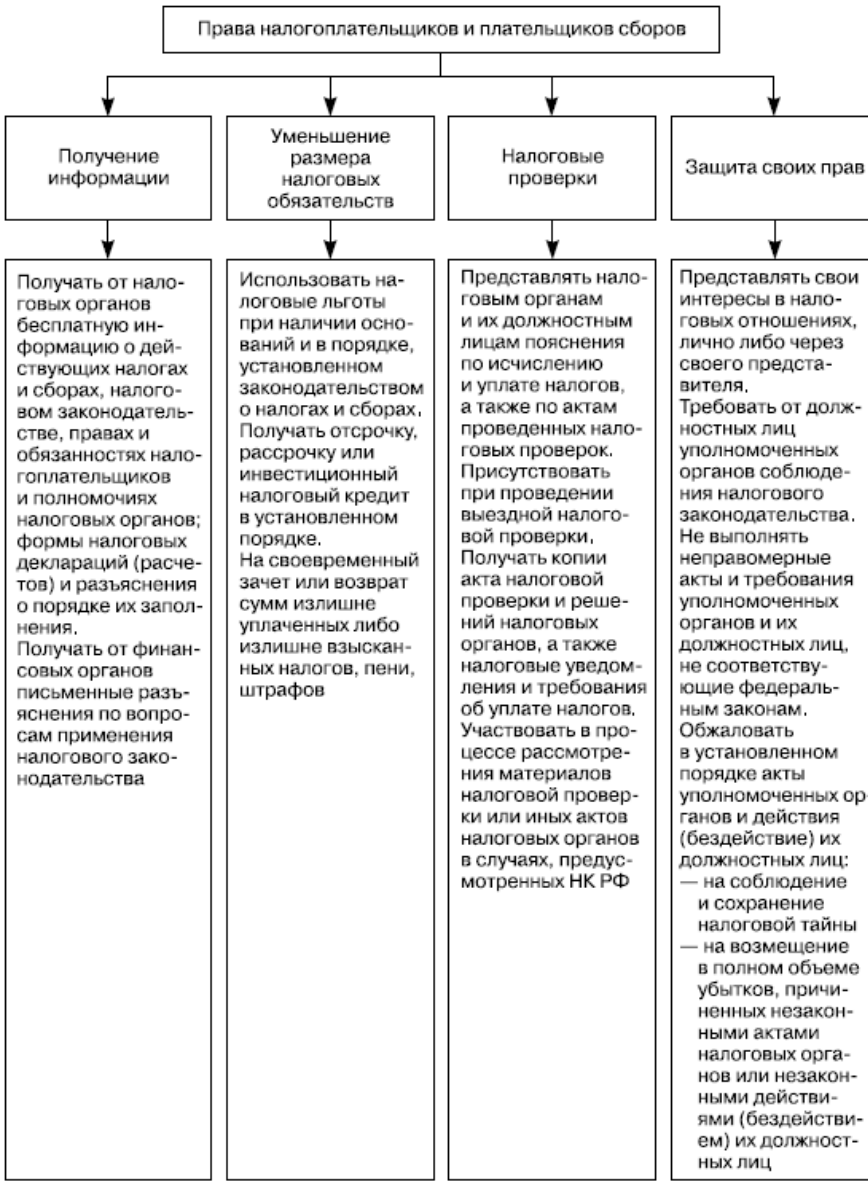
Права налогоплательщиков и плательщиков сборов
Получение информации
Уменьшение размера налоговых обязательств
Налоговые проверки
Защита своих прав
Получать от налоговых органов бесплатную информацию о действующих налогах и сборах, налоговом законодательстве, правах и обязанностях налогоплательщиков и полномочиях налоговых органов; формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснения о порядке их заполнения.
Получать от финансовых органов письменные разъяснения по вопросам применения налогового законодательства
Использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах.
Получать отсрочку, рассрочку или инвестиционный налоговый кредит в установленном порядке.
На своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов
Представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок.
Присутствовать при проведении выездной налоговой проверки.
Получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов.
Участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки или иных актов налоговых органов в случаях, предусмотренных НК РФ
Представлять свои интересы в налоговых отношениях, лично либо через своего представителя.
Требовать от должностных лиц уполномоченных органов соблюдения налогового законодательства.
Не выполнять неправомерные акты и требования уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие федеральным законам.
Обжаловать в установленном порядке акты уполномоченных органов и действия (бездействие) их должностных лиц:
— на соблюдение и сохранение налоговой тайны
— на возмещение в полном объеме убытков, причиненных незаконными актами налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц

Рис. 2.1. Классификация прав налогоплательщиков и плательщиков сборов

Обязанности налогоплательщиков и плательщиков сборов
Соблюдение закона
Взаимодействие с налоговыми органами
Налоговая и бухгалтерская отчетность
Уплачивать законно установленные налоги
Встать на учет в налоговых органах, если такая обязанность предусмотрена НК РФ.
Представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты), если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах.
Представлять в налоговые органы и их должностным лицам в случаях и в порядке, которые предусмотрены Налоговым кодексом, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов.
Выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей
Вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах.
Представлять по месту жительства индивидуального предпринимателя, нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката, книгу учета доходов и расходов и хозяйственных операций;
по месту нахождения организации — бухгалтерскую отчетность.
В течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов

Рис. 2.2. Классификация обязанностей налогоплательщиков и плательщиков сборов

В ряде случаев носитель налога и налогоплательщик могут совпадать, к примеру, при уплате налога на доходы физических лиц. В то время как при уплате акциза экономическое бремя налогообложения ложится на конечного потребителя, который и выступает носителем налога.

Налоговые агенты – организации и (или) физические лица, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации (ст. 24 НК РФ). Налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики, если иное не предусмотрено НК РФ. Обеспечение и защита прав налоговых агентов осуществляются в соответствии со ст. 22 НК РФ.

В обязанности налоговых агентов входит:

1) правильное и своевременное исчисление, удержание из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечисление налогов в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующие счета Федерального казначейства;

2) письменное сообщение в налоговый орган по месту своего

учета о невозможности удержания налога и о сумме задолженности налогоплательщика в течение одного месяца со дня, когда налоговому агенту стало известно о таких обстоятельствах;

3) ведение учета начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации налогов, в том числе по каждому налогоплательщику;

4) представление в налоговый орган по месту своего учета документов, необходимых для осуществления контроля над правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов;

5) в течение четырех лет обеспечение сохранности документов, необходимых для исчисления, удержания и перечисления налогов.

За неисполнение или ненадлежащее исполнение возложенных на него обязанностей налоговый агент несет ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Взаимозависимые лица (ст. 20 НК РФ) – для целей налогообложения ими признаются физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц.

В соответствии со ст. 26 НК РФ налогоплательщик может участвовать в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах через законного или уполномоченного представителя, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом. Личное участие налогоплательщика в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, не лишает его права иметь представителя, равно как участие представителя не лишает налогоплательщика права на личное участие в указанных правоотношениях. Полномочия представителя должны быть документально подтверждены в соответствии с Налоговым кодексом и иными федеральными законами.

Законные представители налогоплательщика-организации (ст. 27 НК РФ) – лица, уполномоченные представлять указанную организацию на основании закона или ее учредительных документов. *Законными представителями налогоплательщика-физического лица* признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации. Действия (бездействие) законных представителей организации, совершенные в связи с участием этой организации в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, признаются действиями

(бездействием) этой организации.

Уполномоченным представителем налогоплательщика (ст. 29 НК РФ) признается физическое или юридическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами (таможенными органами, органами государственных внебюджетных фондов), иными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Не могут быть уполномоченными представителями налогоплательщика должностные лица налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, органов внутренних дел, судьи, следователи и прокуроры.

Уполномоченный представитель налогоплательщика-организации осуществляет свои полномочия на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации. Уполномоченный представитель налогоплательщика – физического лица осуществляет свои полномочия на основании нотариально удостоверенной доверенности или доверенности, приравненной к нотариально удостоверенной в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации.

Согласно ст. 30 Налогового кодекса, налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля над соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, – правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации иных обязательных платежей. В указанную систему входят федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы. Права налоговых органов прописаны в ст. 31 НК РФ, а их обязанности – в ст. 32 НК РФ.

Согласно ст. 34 НК РФ, таможенные органы пользуются правами и выполняют обязанности налоговых органов по взиманию налогов при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации в соответствии с таможенным законодательством Российской Федерации, НК РФ, иными федеральными законами и законами о налогах. Должностные лица таможенных органов несут обязанности, предусмотренные ст. 33 Кодекса, а также другие обязанности в соответствии с таможенным законодательством Российской Федерации.

Налоговые и таможенные органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников указанных органов при исполнении ими служебных обязанностей. Причиненные налогоплательщикам убытки возмещаются за счет федерального бюджета в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом и иными федеральными законами. За неправомерные действия или бездействие должностные лица и другие работники налоговых и таможенных органов несут ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

По запросу налоговых органов в проводимых ими выездных налоговых проверках вместе с налоговыми органами участвуют органы внутренних дел.

В соответствии со ст. 82 и 101 НК РФ функции налогового контроля, в том числе посредством проведения налоговых проверок, а также ведения производства по делам о налоговых правонарушениях относятся к компетенции налоговых органов. Органы внутренних дел не наделены полномочиями по осуществлению предусмотренных Налоговым кодексом процедур налогового контроля и взысканию соответствующих налоговых санкций.

Вместе с тем, если органы внутренних дел при осуществлении своих полномочий выявят обстоятельства, требующие совершения действий, отнесенных к компетенции налоговых органов, они обязаны в десятидневный срок со дня выявления таких обстоятельств направить материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения. На основании указанных материалов налоговыми органами организуются выездные налоговые проверки, в том числе совместные проверки с участием сотрудников органов внутренних дел, по результатам которых руководитель налогового органа выносит соответствующее решение. В статьях 36, 37 НК РФ прописаны полномочия и ответственность органов внутренних дел и их должностных лиц в области налогов и сборов.

В статье 34.2 НК РФ определены также полномочия финансовых органов в области налогов и сборов. Министерство финансов Российской Федерации дает письменные разъяснения налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, утверждает формы расчетов по налогам и формы налоговых деклараций, обязательные для

налогоплательщиков, налоговых агентов, а также порядок их заполнения.

Финансовые органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований дают письменные разъяснения налогоплательщикам и налоговым агентам по вопросам применения соответственно законодательства субъектов Российской Федерации о налогах и сборах и нормативных правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах.

Министерство финансов Российской Федерации, финансовые органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований дают письменные разъяснения в пределах своей компетенции в течение двух месяцев со дня поступления соответствующего запроса. По решению руководителя (заместителя руководителя) соответствующего финансового органа указанный срок может быть продлен, но не более чем на один месяц.

Контрольные вопросы

1. Кто выступает участником налоговых отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах Российской Федерации?
2. Кого называют налогоплательщиками и плательщиками сборов, каковы их права и обязанности?
3. Как можно охарактеризовать такие категории, как носитель налога, налоговые агенты, сборщики налогов и сборов, взаимозависимые лица, законный представитель налогоплательщика, уполномоченный представитель налогоплательщика?
4. Что понимается под налоговым администрированием?
5. Каковы права и обязанности налоговых органов?

2.2. Порядок постановки налогоплательщиков на учет в налоговых органах

Обязанность налогоплательщиков – встать на учет в налоговых органах. Соответствующая обязанность есть и у налоговых органов. Они должны вести в установленном порядке учет организаций и физических лиц.

Постановка на учет для налогоплательщиков означает реализацию их конституционной обязанности своевременно и в полном объеме уплачивать законно установленные налоги (сборы). Для налоговых органов – это необходимое условие создания для налогоплательщиков благоприятных условий для выполнения их конституционных обязанностей и осуществления контроля над полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему налогов (сборов) и других обязательных платежей.

В обязательном порядке подлежат постановке на учет в налоговых органах налогоплательщики-организации и индивидуальные предприниматели. Постановке на учет предшествует их государственная регистрация. Федеральная налоговая служба и территориальные налоговые органы – уполномоченные федеральные органы исполнительной власти по государственной регистрации организаций и физических лиц – индивидуальных предпринимателей.

Порядок государственной регистрации регулируется Федеральным законом от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей». Государственная регистрация и постановка на учет организаций и индивидуальных предпринимателей с 2004 г. осуществляются по принципу «одного окна». Правовую основу этого создал Федеральный закон от 23 декабря 2003 г. № 185-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей». Данный принцип означает, что налогоплательщик одновременно подает в налоговый орган документы, необходимые для госрегистрации и постановки на учет, а сама процедура осуществляется налоговым органом самостоятельно. При этом документы, свидетельствующие о государственной регистрации и постановке на учет, выдаются налогоплательщикам одновременно.

Организации регистрируются в налоговом органе по месту нахождения постоянно действующего исполнительного органа, а физические лица – по месту жительства (регистрации). Для государственной регистрации организации подают следующие документы: заявление, решение о создании юридического лица, учредительные документы (подлинники или засвидетельствованные в нотариальном порядке копии), документ об уплате государственной пошлины. Иностранные юридические лица представляют также выписку из реестра иностранных юридических лиц соответствующей страны происхождения.

Регистрируемое физическое лицо представляет: заявление, копию основного документа физического лица-гражданина, документ об уплате государственной пошлины. Если физическое лицо является несовершеннолетним, то следует также представить нотариально удостоверенное согласие родителей, усыновителей или попечителя на осуществление им предпринимательской деятельности.

Порядок госрегистрации и для организации, и для физического лица-индивидуального предпринимателя носит заявительный характер. Причины отказа поименованы в законе: это подача документов не по установленной форме и (или) подача заявления и документов не в тот регистрирующий (налоговый) орган.

Осуществляя государственную регистрацию, налоговые органы делают об этом запись в специальных документах: едином государственном реестре юридических лиц (если регистрируются организации) и едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей (если регистрируются физические лица); присваивают регистрируемым лицам основной государственный регистрационный номер (ОГРН) и выписывают свидетельство о госрегистрации. В этом свидетельстве содержится не только запись о наименовании организации и ее местонахождении, налоговом органе, осуществившем госрегистрацию, но и ОГРН.

Основной государственный регистрационный номер юридических лиц состоит из 13 цифр, расположенных в следующей последовательности:

СГГКККХХХХХХХЧ,

где С – признак отнесения к государственному регистрационному но

меру записи (если государственная регистрация происходит

впервые, то знак «С» – 1);

ГГ – две последние цифры года внесения записи в государственный реестр ЕГРЮЛ;

КК – кодовое обозначение субъекта Российской Федерации, установленное ст. 65 Конституции РФ;

ХХХХХХХ – номер записи, внесенный в ЕГРЮЛ в течение года;

Ч – контрольное число (младший разряд остатка от деления предыдущего 12-значного числа на 11).

ОГРН физического лица-индивидуального предпринимателя состоит из 15 знаков, расположенных в следующей последовательности:

СГГКККХХХХХХХ × 4Ч,

где С – признак отнесения к государственному регистрационно

му номеру записи (если государственная регистрация происходит впервые, то знак «С» – 3);

ГГ – две последние цифры года внесения записи в государственный реестр ЕГРИП;

КК – кодовое обозначение субъекта Российской Федерации, установленное ст. 65 Конституции РФ;

ХХХХХХХХ × – номер записи, внесенный в ЕГРИП в течение года;

4Ч – контрольное число (младший разряд остатка от деления предыдущего 14-значного числа на 13).

Для постановки на учет организации и индивидуального предпринимателя не обязательна повторная явка в налоговый орган. Постановка на учет организации осуществляется самим налоговым органом по месту регистрации, т. е. нахождения ее постоянно действующего исполнительного органа, на основании сведений, содержащихся в Едином государственном реестре юридических лиц (ЕГРЮЛ). Индивидуальные предприниматели становятся на учет в налоговых инспекциях по месту жительства на основании сведений, содержащихся в Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП). Организации и физические лица-индивидуальные предприниматели ставятся на учет в качестве налогоплательщиков не позднее пяти дней после госрегистрации. Постановка на учет в налоговом органе организаций и индивидуальных предпринимателей осуществляется независимо от наличия обстоятельств, с которыми НК РФ связывает

возникновение обязанности по уплате того или иного налога или сбора.

Осуществляя постановку на учет, налоговые органы делают об этом запись в Едином государственном реестре налогоплательщиков (ЕГРН). Датой постановки на учет является дата записи в ЕГРЮЛ (или соответственно в ЕГРИП). Юридическое лицо и индивидуальный предприниматель теряют свой статус с момента исключения их из вышеуказанных реестров автоматически в тот же день.

Юридические и физические лица, принятые на учет в налоговом органе, заносятся в ЕГРН. В нем содержатся следующие сведения о российских организациях:

а) о постановке на учет в налоговом органе по месту нахождения организации;

б) государственной регистрации организаций;

в) постановке на учет по иным причинам (по месту нахождения обособленного подразделения, недвижимого имущества, транспортных средств);

г) взаимосвязях российской организации, учитываемых в налоговых органах, в том числе сведения об организациях, правопреемником которых является данная организация; об участии данной организации в российских и иностранных организациях; об организациях-учредителях данной организации;

д) сведения о физических лицах (учредителях, представителях данной организации; ж) сведения о лицензиях);

е) сведения об ИНН, ранее присвоенных организации.

При постановке на учет налоговые органы не только делают об этом запись в ЕГРН, но и присваивают налогоплательщикам специальный информационный код – идентификационный номер налогоплательщика (ИНН). Кроме того, организациям присваивается еще один номер – код причины постановки на учет (КПП). Идентификационный номер налогоплательщика и КПП имеют определенное число цифровых знаков и структуру (рис. 2.3). Так, ИНН организации состоит из десяти знаков:

N N N N XXXXXC,

где первые четыре – код инспекции (первые два знака – субъект Федерации, третий и четвертый знаки – номер инспекции), последующие пять знаков – порядковый номер налогоплательщика при постановке на учет в инспекции, последнее – десятое число – рассчитывается по специальному алгоритму, установленному ФНС России.

1. Идентификационный номер налогоплательщика и код

причины постановки на учет организации

А. Идентификационный номер налогоплательщика (ИНН)										Б. Код причины постановки на учет (КПП)								
Н	Н	Н	Н	Х	Х	Х	Х	Х	С	Н	Н	Н	Н	Р	Р	Х	Х	Х
НННН				код налогового органа, который присвоил налогоплательщику ИНН						НННН				код налогового органа, осуществившего постановку на учет организации по соответствующей причине				
ХХХХХ				порядковый номер налогоплательщика при постановке на учет						РР				причина постановки на учет				
С				контрольное число, рассчитанное по специальному алгоритму, установленному ФНС России						ХХХ				порядковый номер постановки на учет по соответствующей причине				

2. Идентификационный номер налогоплательщика-физического лица

Н	Н	Н	Н	Х	Х	Х	Х	Х	Х	С	С
НННН				код налогового органа, который присвоил налогоплательщику-физическому лицу ИНН							
ХХХХХХ				порядковый номер записи о налогоплательщике-физическом лице							
СС				контрольное число, рассчитанное по специальному алгоритму, установленному ФНС России							

Рис. 2.3. Структура идентификационного номера налогоплательщика

Код причины постановки на учет, присвоенный организации, состоит из девяти цифровых знаков:

N N N N – PPXXX,

где первые четыре знака – код инспекции, в которой организация ставится на учет по определенной причине, последующие два числа предназначены для идентификации причины; эти причины могут иметь численное значение от 01 до 99 (значение от 01 до 50 означает, что это российское юридическое лицо, от 51 до 99 – иностранная организация, ее представительство, поставленное на учет в России); три последние знака означают порядковый номер организации, под которым она поставлена в инспекции по определенной причине.

Налогоплательщику – физическому лицу присваивается только ИНН, который состоит из 12 цифровых знаков:

N N N N XXXXXXCC,

где первые четыре – это код инспекции (первые два знака – субъект Федерации, третий и четвертый – номер инспекции), последующие шесть знаков – порядковый номер налогоплательщика, последние числа – одиннадцатый и двенадцатый СС – это числа, рассчитанные по алгоритму, устанавливаемому ФНС России.

Присвоенный налогоплательщику идентификационный номер не подлежит изменению. Он не может быть повторно присвоен другому налогоплательщику. В случае ликвидации организации или кончины физического лица присвоенные им ИНН считаются недействительными и не могут быть присвоены другим налогоплательщикам. Вновь возникшим в результате реорганизации организациям присваиваются новые идентификационные номера. Недействительные ИНН подлежат публикации на сайтах УФНС России соответствующих субъектов Российской Федерации. Идентификационный номер налогоплательщика и КПП записываются в свидетельство о постановке на учет и в дальнейшем проставляются налогоплательщиком в декларациях и других документах, представляемых в налоговый орган, а налоговым органом – во всех документах, направляемых налогоплательщику (налоговому агенту).

Налоговый орган должен в течение пяти дней со дня госрегистрации и получения необходимых документов принять решение по поводу постановки на учет организации (или индивидуального предпринимателя), осуществить их постановку на учет, в тот же срок выдать им свидетельство о постановке на учет и одновременно свидетельство о государственной регистрации.

Согласно ст. 83 НК РФ, в целях проведения налогового контроля организации подлежат постановке на учет не только в налоговых органах по месту нахождения организации, но и по месту нахождения каждого ее обособленного подразделения, а также по месту нахождения принадлежащего ей недвижимого имущества и транспортных средств.

Однако если постановка на учет организации по месту нахождения ее постоянно действующего органа управления

осуществляется налоговым органом самостоятельно на основании данных, полученных из ЕГРЮЛ, то для постановки на учет юридических лиц по месторасположению обособленных подразделений установлен заявительный принцип, т. е. для постановки на учет по месту нахождения обособленного подразделения организация должна подать заявление в налоговый орган по месту нахождения обособленного подразделения. Одновременно с заявлением о постановке на учет представляются в одном экземпляре копии заверенных в установленном порядке свидетельства о постановке на учет в налоговом органе организации по месту ее нахождения и документы, подтверждающие создание обособленного подразделения. Заявление о постановке на учет подается в течение одного месяца со дня создания обособленного подразделения в налоговый орган по месту нахождения этого обособленного подразделения. В случае, если несколько обособленных подразделений организации находится в одном муниципальном образовании на территории, подведомственной разным налоговым органам, постановка организации на учет может быть осуществлена налоговым органом по месту нахождения одного из ее обособленных подразделений, определяемому организацией самостоятельно. Осуществляя постановку на учет организации по месту нахождения обособленного подразделения, налоговый орган обязан в течение пяти дней со дня предоставления всех необходимых документов осуществить все процедуры, предусмотренные для постановки на учет, и в тот же срок выдать организации уведомление о постановке на учет в данном налоговом органе.

В обязательном порядке подлежат постановке на учет в налоговых инспекциях не только организации и индивидуальные предприниматели, но и физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями (частные нотариусы, адвокаты). Они ставятся на учет в налоговых органах по месту жительства физического лица на основе информации, предоставляемой в налоговую инспекцию уполномоченными органами (для нотариусов – от органов юстиции, выдающих лицензии на право нотариальной деятельности, для адвокатов – от адвокатских палат субъектов Российской Федерации о внесении сведений в реестр адвокатов субъектов Российской Федерации), либо на основе заявления физического лица. Физические лица, место жительство которых для целей налогообложения определяется по месту их пребывания, вправе обратиться в налоговый орган по месту своего пребывания с заявлением о постановке на учет в налоговом органе.

Контрольные вопросы

1. Для чего необходима постановка на учет налогоплательщиков в налоговых органах, каково ее назначение?
2. В чем состоят обязанности налогоплательщиков при постановке на учет в налоговых органах?
3. Какие документы подает налогоплательщик в налоговый орган при постановке на учет?
4. Какие обязанности возложены на налоговые органы при постановке налогоплательщиков (плательщиков сборов) на учет?
5. Что такое Единый государственный реестр налогоплательщиков, каковы его содержание и назначение?
6. В каком налоговом органе подлежит постановке на учет налогоплательщик-организация?
7. В каком налоговом органе ставится на учет налогоплательщик-индивидуальный предприниматель?
8. В чем состоит процедура постановки на учет налогоплательщика, осуществляемая налоговым органом?
9. Какой документ выдается налогоплательщику при постановке его на учет в налоговом органе?
10. Каково содержание и назначение идентификационного номера налогоплательщика и кода причины постановки на учет?
11. Каковы особенности постановки на учет организации по месту нахождения обособленного подразделения?

Тесты

1. Налогоплательщики ставятся на учет в налоговых органах не позднее:

а) десяти дней с момента подачи всех необходимых документов для государственной регистрации;

б) пяти дней со дня поступления сведений от органов, осуществляющих государственную регистрацию;

в) десяти дней с момента начала осуществления предпринимательской деятельности;

г) по истечении десяти дней со дня государственной регистрации.

2. Государственная регистрация организации осуществляется в инспекции ФНС России по месту:

а) нахождения имущества;

б) нахождения постоянно действующего исполнительного органа;

в) осуществления предпринимательской деятельности;

г) нахождения ее обособленных подразделений.

3. При постановке на учет налогоплательщика-организации по месту нахождения обособленного подразделения в налоговый орган представляются:

а) решение о создании обособленного подразделения и свидетельство о государственной регистрации юридического лица;

б) заявление о постановке на учет организации по месту нахождения ее обособленного подразделения;

в) копии учредительных документов организации, заверенные нотариально;

г) решение о создании обособленного подразделения и копия (заверенная в установленном порядке) свидетельства о постановке на учет в налоговом органе организации по месту ее нахождения.

4. При постановке на учет налогоплательщику по месту нахождения обособленного подразделения выдается:

а) информационное письмо о постановке на учет;

б) справка о постановке на учет;

в) свидетельство о постановке на учет;

г) уведомление о постановке на учет.

5. Налоговый орган обязан осуществить государственную регистрацию организации в течение:

а) десяти дней со дня подачи заявления;

б) пяти рабочих дней со дня подачи всех необходимых документов;

в) пяти дней со дня подачи заявления;

г) десяти дней со дня подачи всех необходимых документов.

6. Идентификационный номер налогоплательщика – это:

а) регистрационный номер организации, присваиваемый при ее государственной регистрации;

б) цифровой код, присваиваемый налогоплательщику при постановке на учет в налоговых органах;

в) порядковый номер налогоплательщика при постановке его на учет в инспекции;

г) порядковый номер юридического лица в едином государственном реестре юридических лиц.

7. Для государственной регистрации организации необходимо представить:

а) поручительство лиц за легальное получение капитала организации;

б) справку (или иной документ) о наличии помещения для ведения предпринимательской и иной деятельности;

в) решение о создании юридического лица и заявление,

удостоверенное подписью уполномоченного лица, подлинность которой засвидетельствована в нотариальном порядке, учредительные документы;

г) решение о создании юридического лица, заявление и справку налогового органа об отсутствии задолженности по налогам учредителей по ранее созданным организациям.

8. Основанием для отказа организации в государственной регистрации является:

а) уклонение от постановки на учет в налоговом органе;

б) возникновение у налогового органа сомнений в подлинности адреса, указанного как место нахождения организации;

в) отсутствие у учредителей-физических лиц документов о регистрации их по месту жительства (или по месту создания организации);

г) представление документов для государственной регистрации по неустановленной форме.

9. Физические лица-индивидуальные предприниматели встают на учет в налоговой инспекции по месту:

а) осуществления предпринимательской деятельности;

б) реализации продукции (работ, услуг);

в) регистрации места временного или постоянного пребывания физического лица;

г) нахождения имущества.

10. Датой постановки на учет физического лица, зарегистрированного в качестве индивидуального предпринимателя, считается дата:

а) внесения в ЕГРИП записи о физическом лице, зарегистрированном в качестве индивидуального предпринимателя;

б) подачи в налоговый орган всех документов, необходимых для государственной регистрации;

в) выписки свидетельства о государственной регистрации;

г) получения свидетельства о постановке на учет в налоговом органе по месту жительства.

11. Индивидуальный предприниматель для государственной регистрации представляет:

а) заявление о государственной регистрации и паспорт;

б) лицензию на занятие определенными видами деятельности;

в) копию медицинского освидетельствования о состоянии здоровья физического лица и заявление;

г) выписку из домовой книги и паспорт и заявление в произвольной форме.

12. Физические лица-индивидуальные предприниматели ставятся на учет в качестве налогоплательщиков на основании:

а) представленной лицензии;

б) выписки из ЕГРИП;

в) свидетельства о государственной регистрации;

г) выписки из единого государственного реестра налогоплательщиков.

13. Документ, удостоверяющий постановку на учет физического лица в налоговом органе:

а) уведомление о постановке на учет в налоговом органе;

б) свидетельство о постановке на учет в налоговом органе;

в) свидетельство о государственной регистрации;

г) решение налогового органа о постановке на учет в налоговом органе.

14. Сведения, содержащиеся в ЕГРИП:

а) группа крови и другие биометрические данные физического лица;

б) паспортные данные физического лица, регистрируемого в качестве индивидуального предпринимателя;

в) сведения о задолженности по налогам индивидуального предпринимателя;

г) сведения о семейном положении физического лица-предпринимателя.

15. Не обязаны вставать на учет в налоговой инспекции следующие физические лица:

а) сдающие внаем квартиры;

б) адвокаты;

в) нотариусы;

г) детективы.

16. Налогоплательщик-организация снимается с учета в налоговом органе:

а) по заявлению налогоплательщика в течение 14 дней со дня подачи заявления в случае принятия решения о ликвидации юридического лица;

б) в случае объявления организации банкротом;

в) по заявлению налогоплательщика только после погашения задолженности по налогам и другим обязательным платежам;

г) по заявлению налогоплательщика после проведения выездной налоговой проверки.

17. Физическое лицо – индивидуальный предприниматель снимается с учета в налоговой инспекции в случае:

а) изменения места нахождения или места жительства в порядке, установленном Правительством РФ;

б) получения справки от органа, осуществляющего

регистрацию сделок с недвижимостью, об отсутствии у индивидуального предпринимателя обособленного помещения для занятия предпринимательской деятельностью;

в) банкротства индивидуального предпринимателя;

г) налогового правонарушения или уголовного преступления индивидуального предпринимателя.

18. Налоговые органы при постановке на учет физическому лицу-индивидуальному предпринимателю присваивают:

а) ИНН;

б) ОГРН;

в) банковский идентификационный код;

г) код бюджетной классификации.

19. Запись об идентификационном номере налогоплательщика – физического лица проставляется:

а) в паспорте;

б) страховом полисе;

в) налоговой декларации;

г) пенсионном удостоверении.

2.3. Крупнейшие налогоплательщики как особые субъекты налогового администрирования

Для повышения качества налогового контроля вертикально-интегрированных компаний разработано и реализуется несколько государственных программ. Основная – программа развития налоговых органов[8], включающая создание системы администрирования крупнейших налогоплательщиков. В условиях развития таких экономических конструкций, как холдинг, финансово-промышленная группа и т. д., вопрос налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков становится не просто актуальным, а приобретает большое значение для обеспечения экономической безопасности России.

Метод сегментации налогоплательщиков, выделение из общего их числа крупнейших налогоплательщиков, не российская новация. Данный инструмент используется в системах налогового администрирования зарубежных стран (например, в странах ЕС, США и др.).

Характеристика налогоплательщиков как крупнейших – сравнительная и предполагает сопоставление экономических и иных объективных показателей деятельности различных налогоплательщиков в конкретный период.

В России критерии отнесения организации – юридического лица к крупнейшим налогоплательщикам следующие:

✓ количественные (показатели финансово-экономической деятельности за отчетный год из бухгалтерской и налоговой отчетности организации)[9];

✓ качественные (взаимозависимость лиц, в том числе юридических и физических).

Важно отметить, что некоммерческие организации не относятся к организациям-крупнейшим налогоплательщикам.

Приказом ФНС России от 16 мая 2007 г. № ММ-3-06/308@ определено, что организация относится к категории крупнейших налогоплательщиков по показателям финансово-экономической деятельности за любой год из предшествующих трех лет, не считая последнего отчетного года, и сохраняет данный статус в течение трех лет, следующих за годом, в котором она перестала удовлетворять установленным критериям. При реорганизации крупнейшего налогоплательщика организация (организации), образовавшаяся в результате реорганизации, сохраняет статус крупнейшего налогоплательщика в течение трех лет, включая год

реорганизации.

Относительно качественного критерия – взаимозависимости между организациями – налоговым законодательством определено[10], что организации, отношения с которыми могут в соответствии со ст. 20 части первой НК РФ оказывать влияние на условия или экономические результаты основного вида деятельности организации (крупнейшего налогоплательщика), а именно – одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации, и суммарная доля такого участия составляет более 20 %, относятся к категории крупнейших налогоплательщиков и подлежат администрированию на уровне, соответствующем уровню администрирования взаимозависимого с ними крупнейшего налогоплательщика.

Крупнейшие налогоплательщики федерального уровня администрируются специализированными по отраслевому принципу межрегиональными инспекциями ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам.

Крупнейшие налогоплательщики регионального уровня администрируются межрайонными инспекциями ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, которые созданы в структуре управлений ФНС России по субъектам Российской Федерации.

Крупнейшие налогоплательщики, подлежащие налоговому администрированию на федеральном уровне, до постановки на учет в межрегиональной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, подлежат налоговому администрированию в межрайонной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, а в случае отсутствия таковой – в налоговом органе по месту нахождения крупнейшего налогоплательщика с возложением функций контроля над его налоговым администрированием на управление ФНС России по субъектам Российской Федерации.

Организации, подлежащие налоговому администрированию на региональном уровне, расположенные в субъектах Российской Федерации, на территории которых не предусмотрено создание межрайонных инспекций ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, подлежат налоговому администрированию в налоговом органе по месту нахождения крупнейшего налогоплательщика с возложением контроля над его налоговым администрированием на управление ФНС России по субъектам Российской Федерации.

Крупнейшие налогоплательщики, подлежащие налоговому администрированию на федеральном или региональном уровне, полномочия по управлению делами которых переданы

ликвидационной комиссии либо в отношении которых применяется процедура конкурсного управления, не подлежат переводу на учет в межрегиональные (межрайонные) инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам.

Постановка на учет крупнейшего налогоплательщика осуществляется в межрегиональной (межрайонной) инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, к компетенции которой отнесен налоговый контроль над соблюдением данным крупнейшим налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах. Постановка на учет крупнейших налогоплательщиков осуществляется в соответствии с графиками перевода крупнейших налогоплательщиков, подготавливаемыми управлениями ФНС России по субъектам РФ и межрегиональными инспекциями ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам и утверждаемыми ФНС России.

Процедура постановки на учет крупнейшего налогоплательщика в указанной инспекции начинается с запроса межрегиональной (межрайонной) инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам у инспекции ФНС России, в которой крупнейший налогоплательщик состоит на учете по месту своего нахождения, заверенных в установленном порядке копий документов, содержащихся в учетном деле крупнейшего налогоплательщика, а также документов по налоговому контролю и лицевых счетов.

Межрегиональная (межрайонная) инспекция ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам после получения документов от инспекции ФНС России по месту нахождения организации направляет заказным письмом с уведомлением крупнейшему налогоплательщику уведомление о постановке на учет в налоговом органе в качестве крупнейшего налогоплательщика по форме, утвержденной приказом ФНС России от 26 апреля 2005 г. № САЭ-3-09/178[11].

Таким образом, обязанности по учету крупнейших налогоплательщиков, включая обязанность по информированию о постановке их на учет в качестве таковых, возлагаются на налоговые органы без участия налогоплательщиков и не влекут для них неблагоприятные имущественные последствия или нарушение их прав.

Налоговый кодекс предусматривает также механизм, позволяющий минимизировать издержки, связанные с осуществлением налогового контроля: налогоплательщики вправе представлять налоговые декларации по почте и в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи (п. 3 ст. 80 НК РФ); при осуществлении учета крупнейших налогоплательщиков

сохраняются гарантии, предусмотренные в рамках налогового контроля, такие как ограничение продолжительности проверяемого периода (часть первая ст. 87 НК РФ), запрет повторности выездной налоговой проверки в течение определенного периода, вне зависимости от статуса налогового органа, проводившего первоначальную налоговую проверку, и предельные сроки глубины налоговой проверки (часть вторая ст. 89 НК РФ)[12].

В настоящее время крупнейшие налогоплательщики имеют Свидетельство о постановке на учет в налоговом органе юридического лица по месту нахождения на территории Российской Федерации, поэтому при постановке на учет крупнейшего налогоплательщика в межрегиональной (межрайонной) инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам ИНН налогоплательщика, присвоенный в инспекции ФНС России по месту нахождения организации, не изменяется.

Межрегиональной (межрайонной) инспекцией ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам крупнейшему налогоплательщику присваивается новый код причины постановки на учет (КПП), первые четыре знака которого – код межрегиональной (межрайонной) инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам. Признак отнесения организации к крупнейшему налогоплательщику содержится в 5-м и 6-м знаках КПП, имеющих значение 50.

В случае, если на территории субъекта Российской Федерации не предусмотрено создание межрайонной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, налоговый орган по месту нахождения крупнейшего налогоплательщика выдает (направляет) крупнейшему налогоплательщику уведомление о постановке на учет в налоговом органе в качестве крупнейшего налогоплательщика.

Относительно проведения налоговых проверок крупнейших налогоплательщиков необходимо отметить следующее. Регламент проведения налоговых проверок, установленный в НК РФ[13], – общий для всех категорий налогоплательщиков. Однако в состав проверяющей группы могут быть включены сотрудники налоговых органов по месту нахождения налогоплательщика. Решение налогового органа по месту нахождения крупнейшего налогоплательщика о проведении проверки по федеральным налогам признается неправомерным, если налогоплательщик поставлен на учет в инспекции по крупнейшим налогоплательщикам.

Контрольные вопросы

1. Каковы цели и задачи сегментации налогоплательщиков и выделения из общего числа налогоплательщиков крупнейших представителей?

2. Каковы критерии отнесения налогоплательщиков к крупнейшим налогоплательщикам?

3. В чем состоят особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков?

2.4. Обязанности банков по открытию (закрытию) счетов налогоплательщикам

В любой налоговой системе банки занимают особое положение. Это обусловлено тем, что во взаимоотношениях с налоговыми органами банк выступает в трех лицах:

✓ во-первых, как налогоплательщики (налоговые агенты), уплачивающие налоги и сборы в бюджеты бюджетной системы РФ;

✓ во-вторых, как источники информации по клиентам (налогоплательщикам);

✓ в-третьих, как субъекты (агенты), через которые осуществляются процедуры, способствующие выполнению налоговыми органами контрольных фукнций, направленных на обеспечение полноты поступления налоговых платежей от клиентов банков в бюджетную систему.

Вместе с тем в части первой НК РФ в качестве участников налоговых отношений названы лишь четыре группы: налогоплательщики (плательщики сборов), налоговые агенты, налоговые органы (федеральный орган исполнительной власти по контролю и надзору в области налогов и сборов и его территориальные органы), таможенные органы (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области таможенного дела, подчиненные ему таможенные органы Российской Федерации). Таким образом, в специфические самостоятельные участники налоговых отношений банки и кредитные учреждения прямо не выделены. Однако в отдельных статьях Налоговый кодекс Российской Федерации устанавливает статус, права и обязанности банков, что фактически определяет их важнейшую роль в отечественной налоговой системе.

Действующим банковским законодательством (ст. 30 Федерального закона от 2 декабря 1990 г. № 395-1 «О банках и банковской деятельности») не установлены прямые юридические ограничения количества расчетных (текущих и других) счетов, открываемых клиентам в банках с их согласия. Однако счета должны быть доступны (прозрачны) для контроля налоговых органов. С этой целью разработаны правила регистрации в налоговых органах открываемых налогоплательщиками счетов в банках. Порядок должен соблюдаться как налогоплательщиками, так и банками.

Порядок взаимодействия налогоплательщиков, банков,

налоговых органов при открытии (закрытии) банковских счетов установлен ст. 23, 86 НК РФ (рис. 2.4). Форма и содержание свидетельства о постановке на налоговый учет имеют утвержденный вид. Налоговым кодексом предусмотрено, что расчетные (текущие, корреспондентские) и иные счета налогоплательщикам (организациям, индивидуальным предпринимателям) открываются банками только при предъявлении свидетельства о постановке их на учет в налоговом органе как налогоплательщиков (п. 1 ст. 86). Указанная норма выступает дополнительным препятствием уклонению от постановки на налоговый учет наряду с действующими нормами законодательства по ответственности налогоплательщика за нарушение сроков и уклонение от постановки на налоговый учет (ст. 116, 117 НК РФ).

Термин «банковский счет» прежде всего относится к гражданскому законодательству (гл. 45 Гражданского кодекса Российской Федерации, ГК РФ). Но в НК РФ установлено, что термины гражданского законодательства применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено в НК РФ (п. 1 ст. 11). Под термином «счет» в налоговом законодательстве понимаются расчетные (текущие) и иные счета в банках, открываемые на основании договора банковского счета, на которые зачисляются и с которых могут расходоваться денежные средства организаций и индивидуальных предпринимателей, нотариусов, занимающихся частной практикой, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты (п. 2 ст. 11 НК РФ).

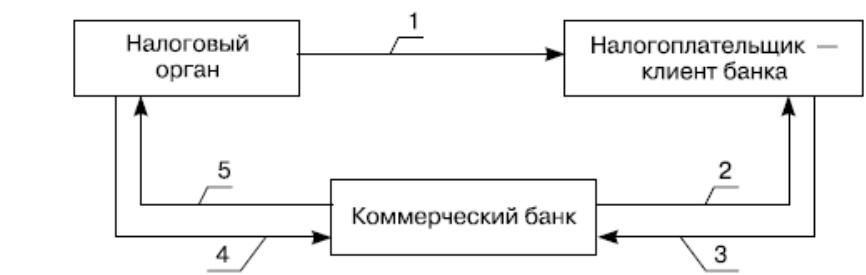

Рис. 2.4. Требования налогового законодательства к банкам по открытию банковских счетов:

1) получение налогоплательщиком свидетельства о постановке на налоговый учет; 2) представление в банк документов для открытия расчетного счета, в том числе заверенной копии свидетельства о постановке на налоговый учет; 3) открытие расчетного счета налогоплательщику; 4) сообщение

об открытии расчетного счета клиенту-налогоплательщику (в течение 5 дней со дня открытия счета) в налоговый орган по месту регистрации банка; 5) извещение банку из налогового органа о получении сообщения

Хозяйственная структура, желающая открыть расчетный (текущий) счет в банке-резиденте, обязана представить в банк свидетельство о постановке на учет в налоговом органе (см. раздел 2.2.). Наличие заверенной копии свидетельства о постановке на учет в налоговом органе в юридическом деле клиента по открытию расчетного и других счетов обязательно. Это может быть как нотариально заверенная копия, так и копия с заверением уполномоченного должностного лица кредитной организации. Открытие банком счета налогоплательщику, в том числе индивидуальному предпринимателю, нотариусу, занимающемуся частной практикой, или адвокату, учредившему адвокатский кабинет, без предъявления свидетельства (уведомления) о постановке на налоговый учет влечет взыскание штрафа в размере 10 тыс. руб. (п. 1 ст. 132 НК РФ).

Рассмотренные правила открытия расчетных (текущих) счетов распространяются на все юридические лица, зарегистрированные на территории Российской Федерации как налогоплательщики, на индивидуальных предпринимателей (ПБОЮЛ – предприниматели, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица), а также на нотариусов, занимающихся частной практикой, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты. Таким образом, физические (частные) лица, не занимающиеся предпринимательской деятельностью, при открытии банковских счетов документы из налоговых органов не представляют.

Российские банки при открытии корреспондентских счетов в расчетно-кассовых центрах (РКЦ) или в других банках также обязаны представлять свидетельство о постановке на учет в налоговом органе. Исключение составляют банки-нерезиденты.

Филиалу юридического лица, его представительству по ходатайству юридического лица может быть открыт расчетный счет. Режим функционирования расчетных счетов филиалов определяется нормативными документами, утвержденными Центральным банком Российской Федерации (ЦБ РФ), полномочиями филиала, определенными в уставных документах и положении о нем, а также обязательствами организации перед бюджетами и государственными внебюджетными фондами.

В положении о филиале, утвержденном руководством

головной организации, определяются основные функции хозяйственной деятельности, которыми от имени головной организации наделены ее филиалы. Кроме того, оно содержит указания по порядку открытия расчетных и других счетов.

Поскольку по месту нахождения филиалов, других структурных подразделений на налоговый учет обязано встать само юридическое лицо, то при открытии счетов филиалам и другим структурным подразделениям в банк представляется свидетельство о постановке юридического лица на налоговый учет по месту нахождения филиалов (структурных подразделений).

Банку необходимо в течение пяти дней после открытия (закрытия), а в последующем и при изменении реквизитов банковского счета налогоплательщика (организации, индивидуального предпринимателя) направить в налоговый орган по месту своего нахождения (до 1 января 2007 г. по месту налоговой регистрации клиента) соответствующие сведения (п. 1 ст. 86 НК РФ). До инспекции, в которой клиент стоит на учете как налогоплательщик, информация доводится посредством информационного обмена внутри системы налоговых органов.

Сообщение банка в налоговый орган может быть представлено на бумажном носителе или в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи. Согласно НК РФ, порядок сообщения банком об открытии или закрытии счета, об изменении реквизитов счета в электронном виде устанавливается ЦБ РФ по согласованию с федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. В настоящее время действуют формы соответствующих документов, которые были утверждены приказом Министерства Российской Федерации по налогам и сборам (МНС России) от 4 марта 2004 г. № БГ-3-24/179 @ «Об утверждении форм документов, содержащих информацию об открытии (закрытии) банковского счета, изменении номера банковского счета юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, и порядка их представления». Среди документов:

✓ сообщение банка налоговому органу об открытии (закрытии) банковского счета;

✓ информационное письмо налогового органа о получении сообщения банка об открытии (закрытии) банковского счета;

✓ извещение банка об изменении номеров банковских счетов клиентов банка;

✓ документы технического сопровождения, обмен которыми обусловлен используемыми программно-техническими

средствами (при передаче информации в электронном виде) (с 1 января 2007 г.).

Бланки сообщения банка об открытии (закрытии) счетов представляются банкам налоговыми органами на бесплатной основе и содержат серию и номер. При формировании сообщения в случае применения электронных средств связи также используются серия и номер (диапазон номеров) бланка, предоставляемые налоговым органом банку. У каждого сообщения – свой отдельный номер бланка вне зависимости от способа его представления: на бумажном носителе или в электронном виде. При каждой новой отправке сообщения должен использоваться новый номер.

При открытии (закрытии) счета филиалу информация сообщается в налоговые органы также по месту нахождения банка, открывающего счет. В деле должно присутствовать документальное подтверждение отсылки сообщения, например квитанция, штамп канцелярии налогового органа на сопроводительном письме и др.

Налоговый кодекс определяет порядок исчисления сроков, установленных законодательством о налогах и сборах (ст. 6.1). Действия, по которым срок установлен периодом времени, могут быть совершены в течение всего указанного периода. Срок, определенный днями, исчисляется в рабочих днях, если он не установлен в календарных днях. При этом рабочим днем считается день, который не признается в соответствии с законодательством Российской Федерации выходным и (или) нерабочим праздничным днем. В статье 86 НК РФ указано, что банк обязан сообщить об открытии или закрытии счета, об изменении реквизитов счета организации (индивидуального предпринимателя) в течение пяти дней (рабочих, поскольку не указано, что дни календарные). По общему правилу течение срока начинается со следующего дня после наступления события, которым определено его начало, однако в рассматриваемом случае срок устанавливается со дня соответствующего открытия, закрытия или изменения реквизитов счета.

Днем открытия счета считается день оформления открытия счета в установленном порядке и занесения счета работниками банка в книгу регистрации балансовых счетов второго порядка.

Действие, для которого срок установлен периодом времени, может быть выполнено до 24 часов последнего дня срока. Если документы были сданы на почту (телеграф) до 24 часов последнего дня срока, срок не считается пропущенным. В случаях, когда последний день срока падает на нерабочий день, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним

рабочий день.

Несоблюдение банком сроков представления информации об открытии счетов в настоящий момент не сопровождается какими-либо налоговыми санкциями. Однако ст. 15.6 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (КоАП) установлена административная ответственность должностного лица в размере от 10 до 20 минимальных размеров оплаты труда. Несообщение банком налоговому органу сведений об открытии или закрытии счетов организации, индивидуальному предпринимателю, нотариусу, занимающемуся частной практикой, или адвокату, учредившему адвокатский кабинет, влечет взыскание штрафа в размере 20 тыс. руб. (п. 2 ст. 132 НК РФ).

До внесения изменений в часть первую НК РФ в 2006 г. банки также были обязаны представить в налоговый орган информацию о наличии счетов у организации (индивидуального предпринимателя) по его мотивированному запросу в пятидневный срок (п. 2 ст. 86 НК РФ). Целью проведения взаимосверок выступало выявление незарегистрированных счетов налогоплательщиков. Однако в условиях ограничения объема запрашиваемой налоговыми органами информации с 1 января 2007 г. данные о наличии счетов в банке могут быть предоставлены только в случаях проведения мероприятий налогового контроля у этих организаций (индивидуальных предпринимателей), а именно – после вынесения решения о взыскании налога, а также в случае принятия решений о приостановлении операций или об отмене приостановления операций по счетам организации (индивидуального предпринимателя). Данные правила применяются также в отношении счетов, открываемых для осуществления профессиональной деятельности нотариусам, занимающимся частной практикой, и адвокатам, учредившим адвокатские кабинеты.

Срок представления информации о наличии счетов не изменился, т. е. банки обязаны выдавать налоговым органам соответствующие справки в течение пяти дней со дня получения мотивированного запроса налогового органа.

Форма и порядок направления налоговым органом запроса в банк устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (ФНС России). Соответственно форма и порядок представления банками информации по запросам налоговых органов устанавливаются также ФНС России, но по согласованию с ЦБ РФ.

Под банковским счетом, согласно ст. 845 ГК РФ, понимается счет, открываемый в соответствии с договором банковского счета. Кроме расчетных, текущих счетов к банковским счетам относятся валютные счета, по которым банком производятся клиентские операции.

При необходимости открыть (закрыть) валютные банковские счета налогоплательщики также представляют в банк свидетельство о постановке на налоговый учет, а банк в течение пяти дней сообщает в налоговую инспекцию о факте открытия (закрытия) счета.

Наименования счетов, открываемых банковскими учреждениями своим клиентам, должны в точности соответствовать наименованиям счетов, предусмотренным в плане счетов бухгалтерского учета. В действующем Плане счетов бухгалтерского учета для кредитных организаций отсутствует понятие «мультивалютный счет», напротив, каждая валюта имеет свой код, который повторяется в номере валютного счета. Таким образом, по каждому виду и номеру счета в деле должна быть копия свидетельства о постановке на налоговый учет, а также уведомление налогового органа об их открытии (закрытии).

Договор банковского вклада (депозита) может оформляться как путем открытия особого банковского счета, так и путем выдачи вкладчику специальной ценной бумаги (депозитного или сберегательного сертификата, финансового векселя) (гл. 45 ст. 834 ГК РФ). Согласно банковскому законодательству, привлечение денежных средств юридических лиц во вклады хотя и подразумевает обязательное открытие депозитного счета, но это самостоятельная банковская операция, отличная от открытия и ведения расчетных счетов юридических лиц (п. 1, 3 ч. 1 ст. 5 Федерального закона «О банках и банковской деятельности»). Реализация долговых обязательств банка (депозитных сертификатов, векселей, облигаций – ст. 143, 844 ГК РФ) сопровождается открытием внутрибанковских счетов для целей учета обязательств. Таким образом, в обоих случаях не требуется ни предъявления свидетельства о постановке на налоговый учет, ни сообщения в налоговый орган о факте открытия счетов.

Под определение банковского счета не подходят так называемые внутрибанковские счета, которые коммерческие банки ведут по клиентам в соответствии с требованиями бухгалтерского учета. Внутрибанковские счета открываются либо без участия налогоплательщика-клиента, либо в соответствии с иными договорами (кредитным договором, брокерским, договором хранения ценных бумаг и т. д.). Соответственно при открытии внутрибанковских счетов не требуется соблюдения

требований, предусмотренных налоговым законодательством. Примерами внутрибанковских счетов могут быть: ссудные счета (открываются на основе кредитного договора), счета просроченной ссудной задолженности и счета просроченных процентов; счета по обслуживанию клиентов корпоративными банковскими (пластиковыми) картами; счета «депо», открываемые для хранения и (или) учета прав собственности на ценные бумаги, счета по учету средств клиентов по брокерским операциям с ценными бумагами и другими финансовыми активами.

Отработка в законодательстве по налогам и сборам процедуры открытия (закрытия) банками счетов своим клиентам имеет большое значение для обеспечения прозрачности операций налогоплательщиков, а значит – и для повышения качества контроля полноты формирования налоговой базы.

Контрольные вопросы

1. Какое положение занимают банки в налоговой системе?

2. В чем состоят требования налогового законодательства по открытию (закрытию) счетов для клиентов банков? К кому относятся это требования?

3. Какие счета определяются как «банковские счета»? Необходимо ли соблюдать требования налогового законодательства при открытии депозитных счетов?

4. Какова ответственность банков за несвоевременное сообщение или несообщение в налоговый орган об открытии расчетного счета клиенту?

Тесты

1. В соответствии с налоговым законодательством Российской Федерации налогоплательщиками вправе выступать:

а) консолидированная группа налогоплательщиков;

б) акционерное общество;

в) филиалы юридического лица;

г) обособленные подразделения организаций.

2. Законным представителем налогоплательщика является:

а) его партнер по бизнесу;

б) взаимозависимое лицо;

в) руководитель налогоплательщика-организации;

г) адвокат, защищающий интересы налогоплательщика-

организации на основании нотариально заверенной доверенности.

3. Налогоплательщики имеют право:

а) участвовать в проведении выездной налоговой проверки;

б) получать отсрочку и рассрочку по уплате налогов (сборов);

в) присутствовать при проведении камеральной проверки в налоговом органе;

г) получать отсрочку и рассрочку по уплате налоговых санкций.

4. Налогоплательщики обязаны:

а) вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения;

б) участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки и иных актов налоговых органов;

в) своевременно подписывать акты налоговых проверок;

г) присутствовать при проведении налоговых проверок.

5. Для получения бесплатной информации о действующих налогах и сборах налогоплательщики вправе:

а) вызывать на основе письменного заявления представителя налогового органа для дачи пояснений в связи с исчислением и уплатой налогов;

б) обращаться с письменным запросом в налоговый орган по вопросам информирования их о действующих налогах и сборах;

в) обращаться за консультацией по вопросам применения законодательства к налоговым органам;

г) получить платную консультацию от должностного лица ФНС России в целях минимизации налоговых обязательств

6. Налоговый агент вправе:

а) включать в контракты о приеме на работу налоговые оговорки об уплате налогов с физических лиц за счет средств организации;

б) предоставлять работникам организации отсрочки и рассрочки по уплате налогов и сборов;

в) начислять и взыскивать пени на суммы недоимок по налогам с физических лиц-работников организации;

г) присутствовать при выездной налоговой проверке.

7. Налоговый агент обязан:

а) вести учет начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации налогов, том числе по каждому налогоплательщику;

б) начислять и взыскивать пени с суммы недоимок по налогам с доходов физических лиц – работников организации;

в) привлекать налогоплательщиков – работников

организации к ответственности в виде применения налоговых санкций;

г) уплачивать недоимки по налогам за работников организации из собственных денежных средств, если налоги не были удержаны и перечислены в бюджет своевременно.

8. Налогоплательщик-организация обязан письменно сообщить налоговому органу по месту учета:

а) о прекращении своей деятельности;

б) участии в благотворительных мероприятиях;

в) всех случаях участия в российских и иностранных организациях – в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия;

г) изменении в составе совета директоров акционерного общества;

д) открытии и закрытии счетов в банке.

9. Обязанности по уплате налога в случае ликвидации налогоплательщика-организации возлагаются:

а) на ликвидационную комиссию;

б) вкладчиков и акционеров;

в) учредителей и спонсоров юридического лица;

г) руководителя и главного бухгалтера организации.

10. Налогоплательщик обязан обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов в течение:

а) шести лет;

б) пяти лет;

в) четырех лет;

г) срок не ограничен.

11. Налогоплательщики для расчетов с бюджетом по налогам открывают в банке следующий счет:

а) транзитный;

б) ссудный;

в) бюджетный;

г) расчетный.

12. Налогоплательщик предъявляет в банк для открытия расчетного счета:

а) справку от налогового органа о постановке на учет;

б) свидетельство о государственной регистрации;

в) свидетельство о постановке на учет в налоговом органе;

г) поручение на открытие банковского счета.

13. Налогоплательщик обязан сообщить налоговому органу об открытии расчетного счета не позднее:

а) семи дней;

б) одного месяца;

в) пяти дней;

г) десяти дней.

14. Банк обязан сообщить налоговому органу об открытии счета не позднее:

а) семи дней;

б) пяти дней;

в) десяти дней;

г) одного месяца.

Глава 3
Налоговые органы Российской Федерации

3.1. Состав и структура налоговых органов, их правовой статус

Налоговые органы Российской Федерации – единая централизованная система контроля и надзора за соблюдением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах. Эта система состоит из федерального органа исполнительной власти (ФНС России), уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальных органов. Статус совокупности налоговых органов как централизованной системы обеспечивает проведение единой общегосударственной налоговой политики на территории всей страны.

Федеральная налоговая служба и территориальные налоговые органы при осуществлении налогового администрирования руководствуются Конституцией РФ, федеральными конституционными законами, Законом РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 (в ред. Федерального закона от 27 июня 2006 г. № 137-ФЗ) «О налоговых органах Российской Федерации», НК РФ (Федеральным законом от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ с учетом последующих изменений и дополнений, в том числе Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования»). Кроме того, они руководствуются нормативными правовыми актами Президента РФ и Правительства РФ, международными договорами Российской Федерации, нормативными правовыми актами Минфина России, органов власти субъектов Федерации и органов местного самоуправления, принимаемыми в пределах их полномочий по вопросам налогов и сборов.

Федеральная налоговая служба и территориальные налоговые органы осуществляют деятельность во взаимодействии с другими федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления. Но в то же время ФНС России при реализации своих функций выступает как самостоятельная система.

Центральное звено в этой системе – ФНС России. Правовой статус службы как федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, зафиксирован в ст. 30 НК РФ. В соответствии с Указом

Президента РФ от 9 марта 2004 г. № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» ФНС России находится в непосредственном ведении Минфина России. Однако территориальные налоговые органы в своих действиях при реализации предоставленных им полномочий независимы от финансовых органов субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления.

Структура ФНС России и ее территориальных налоговых органов установлена постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» и утверждена приказом Минфина России от 9 августа 2005 г. № 104н «Об утверждении положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы» (рис. 3.1.).

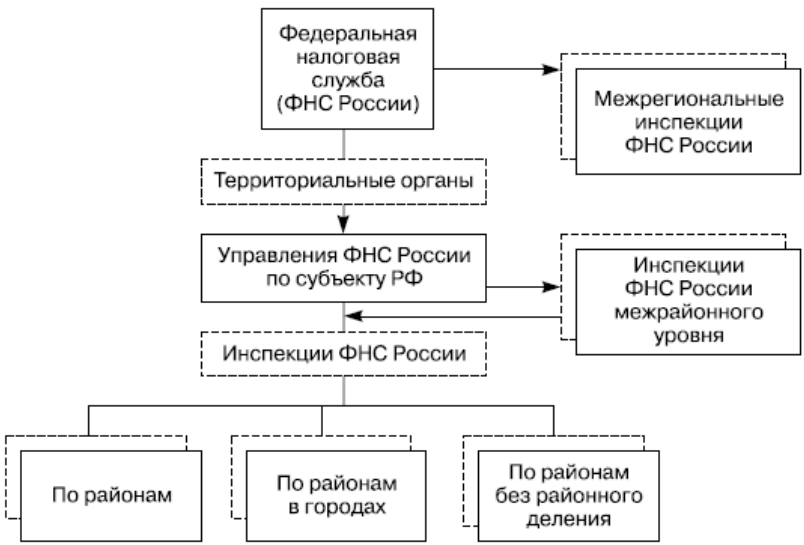
Федеральная налоговая служба (ФНС России)
Межрегиональные инспекции ФНС России
Территориальные органы
Управления ФНС России по субъекту РФ
Инспекции ФНС России межрайонного уровня
Инспекции ФНС России
По районам
По районам в городах
По районам без районного деления

Рис. 3.1. Система органов ФНС России и ее территориальных налоговых органов

Состав Федеральной налоговой службы следующий: центральный аппарат ФНС России; 82 региональных управления (УФНС России по субъектам Российской Федерации), 8 межрегиональных инспекций федерального уровня, 1186 территориальных инспекций (ИФНС России по районам, городам, городам без районного деления и инспекций межрайонного уровня).

В состав территориальных налоговых органов входят: управления Службы (УФНС России) по субъектам Российской Федерации, Межрегиональные инспекции Службы (МИ ФНС

России), инспекции Службы (ИФНС России) по районам, городам, городам без районного деления, инспекции Службы межрайонного уровня.

В состав управлений по субъектам Российской Федерации входят: управления ФНС России по республикам, управления ФНС России по краям (областям), управления ФНС России по административным (национальным) округам (автономным областям), УФНС России по г. Москве и УФНС России по г. Санкт-Петербургу. Управление является вышестоящим территориальным налоговым органом в соответствующем субъекте Российской Федерации.

В основе выделения вышеуказанных подразделений налоговых органов – государственное и административно-территориальное устройство России. В то же время в формировании ряда межрегиональных инспекций (например, по крупнейшим налогоплательщикам) лежит отраслевой принцип, т. е. принадлежность основного вида деятельности налогоплательщика к той или иной отрасли (сектору) экономики. Межрегиональные инспекции Федеральной налоговой службы (МИ ФНС России), также относящиеся к территориальным налоговым органам, находятся в непосредственном подчинении ФНС России и ей подконтрольны. Межрегиональные инспекции созданы трех типов: специализированные по крупнейшим налогоплательщикам; по централизованной обработке данных и по семи федеральным округам.

Управления федеральной налоговой службы по субъектам Российской Федерации наделены полномочиями по контролю и надзору за соблюдением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах на территории соответствующего субъекта Российской Федерации, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему соответствующих территорий налогов и сборов.

Управления подотчетны ФНС России и информируют ее о результатах налогового администрирования на территории соответствующего субъекта Российской Федерации. Руководитель управления назначается на должность и освобождается от должности Министром финансов Российской Федерации по представлению руководителя ФНС

России. Руководитель представляет на утверждение в ФНС России структуру управления. Управление – вышестоящий территориальный налоговый орган в соответствующем субъекте Российской Федерации по отношению к инспекциям по городам, районам и районам городов, а также инспекциям межрайонного уровня.

Между всеми налоговыми органами существуют взаимоотношения, определенные Закона о налоговых органах Российской Федерации (в ред. Федеральных законов с изменениями и дополнениями, в том числе Законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ) и постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе». Основной принцип таких взаимоотношений – вертикальная подотчетность, т. е. непосредственно центральному аппарату подотчетны налоговые органы второго уровня: УФНС России по субъектам Российской Федерации и межрегиональные инспекции; сответственно налоговым органам второго уровня подотчетны ИФНС России по городам, районам и городам без районного деления, а также инспекции межрайонного уровня. При этом между налоговыми органами существует четкое распределение функций.

Таким образом, каждый налоговый орган подчиняется непосредственно своему вышестоящему территориальному налоговому органу и соответственно ФНС России. Вертикальная подотчетность обусловливает порядок обмена информацией, взаимодействие и применение единых стандартизированных требований при осуществлении налогового администрирования. Поскольку ФНС России – вышестоящий налоговый орган, то ее указания относительно применения налогового законодательства подлежат обязательному исполнению всеми территориальными налоговыми органами.

Каждый налоговый орган – самостоятельное юридическое лицо, имеет свою смету, на основе которой выделяются средства из федерального бюджета на его содержание, текущий счет в банке, печать. Как юридическое лицо каждый налоговый орган вправе выступать в суде истцом и быть ответчиком.

Налоговые органы Российской Федерации, осуществляя налоговое администрирование, исходят из предоставленных им прав и возложенных на них обязанностей, закрепленных в Законе о налоговых органах Российской Федерации[14], Налоговом кодексе с учетом последующих изменений и дополнений (в том числе Федерального закона № 137-ФЗ).

Налоговые органы, осуществляя налоговое администрирование, вправе проводить налоговые проверки. Они проводятся в отношении налогоплательщиков (плательщиков сборов) и налоговых агентов. Цель таких проверок заключается в установлении достоверности данных налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности налогоплательщиков (плательщиков сборов или налоговых агентов), их соответствия первичным документам и реально совершенным хозяйственным операциям и

сделкам. Осуществляя контрольные действия, налоговые органы вправе требовать от налогоплательщиков (плательщиков сбора или налоговых агентов) документы по формам, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основанием для исчисления и уплаты (удержания и перечисления налогов, сборов, а также документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов. В случае, когда имеются достаточные основания полагать, что представленные для налоговой проверки документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены, налоговые органы могут производить выемку документов.

Проводя налоговые проверки, налоговые органы вправе осматривать любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, проводить инвентаризацию имущества, принадлежащего налогоплательщику.

В случае, если налогоплательщик отказывается допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых им для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, налоговые органы могут определять суммы налогов, подлежащих уплате в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о данном налогоплательщике или об иных аналогичных лицах. Другое основание реализации данных полномочий – непредставление в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, а также отсутствие учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведение учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги.

Осуществляя контроль за полнотой и своевременностью внесения налогов (сборов) в бюджетную систему Российской Федерации, налоговые органы наделены полномочиями взыскивать недоимки, пени и штрафы во внесудебном порядке с организаций и индивидуальных предпринимателей. При этом они вправе требовать от банков документы, подтверждающие факт списания со счетов налогоплательщика (плательщика сборов или налогового агента) и с корреспондентских счетов банков сумм налогов, сборов, пеней и штрафов и перечисления этих сумм в бюджетную систему Российской Федерации. Осуществляя

взыскание недоимки, налоговые органы могут приостанавливать операции по счетам налогоплательщика (плательщика сборов или налогового агента) в банках и налагать арест на их имущество.

Налоговые органы как органы надзора за соблюдением налогового законодательства вправе требовать от налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах и контролировать выполнение указанных требований. Они могут вызывать их представителей в налоговые органы для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) налогов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах. Вызов налогоплательщиков (и иных лиц) осуществляется путем направления им письменного уведомления.

При проведении налогового контроля налоговые органы вправе привлекать специалистов, экспертов и переводчиков; вызывать в качестве свидетелей лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля; заявлять ходатайства об аннулировании или о приостановлении действия выданных юридическим и физическим лицам лицензий на право осуществления определенных видов деятельности.

Защищая интересы государства, его бюджета, налоговые органы вправе предъявлять в суды общей юрисдикции или арбитражные суды иски:

✓ о взыскании недоимки, пеней и штрафов за налоговые правонарушения;

✓ досрочном расторжении договора об инвестиционном налоговом кредите;

✓ возмещении ущерба, причиненного государству и (или) муниципальному образованию вследствие неправомерных действий банка по списанию денежных средств со счета налогоплательщика после получения решения налогового органа о приостановлении операций, в результате которых стало невозможным взыскание налоговыми органами недоимки, задолженности по пеням, штрафам с налогоплательщика.

Кроме того, Закон о налоговых органах Российской Федерации наделяет налоговые органы полномочиями подачи исков в суд:

а) о признании недействительной государственной регистрации юридического лица или государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя;

б) ликвидации организации любой организационно-правовой

формы по основаниям, установленным законодательством Российской Федерации;

в) признании сделок недействительными и взыскании в бюджет всего полученного.

Налоговые органы не только осуществляют контроль над соблюдением законодательства о налогах и сборах организациями и физическими лицами – налогоплательщиками, но и сами обязаны действовать в строгом соответствии с налоговым законодательством. Одно из основных условий контроля полоты и своевременности поступления налогов (сборов) в бюджетную систему Российской Федерации – своевременная постановка на учет в налоговых органах организаций и физических лиц (прежде всего индивидуальных предпринимателей). Соответствующие обязанности имеются как у налоговых органов, так и у налогоплательщиков.

При постановке на учет налогоплательщиков (плательщиков сборов и налоговых агентов) налоговые органы должны сообщать им сведения о реквизитах соответствующих счетов Федерального казначейства и об их изменении, а также иные сведения, необходимые для заполнения поручений на перечисление налогов, сборов, пеней и штрафов в бюджетную систему Российской Федерации. Порядок доведения вышеуказанных сведений определяется федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, т. е. ФНС России.

Налоговый орган, осуществивший налоговую проверку, обязан направлять налогоплательщику (плательщику сбора или налоговому агенту) копию акта налоговой проверки и решения налогового органа, а также в случаях, если такой проверкой установлено доприсление налога (сбора), – налоговое уведомление и (или) требование об их уплате.

Ряд обязанностей налоговых органов непосредственно направлены на обеспечение прав налогоплательщиков (плательщиков сборов и налоговых агентов). Так, по заявлению налогоплательщика (плательщика сбора или налогового агента) налоговый орган должен выдавать им копии всех принятых в отношении вышеуказанных лиц решений.

Право налогоплательщика на своевременный зачет и возврат излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов обеспечено тем, что налоговые органы обязаны по заявлению налогоплательщика (плательщика сборов или налогового агента) принимать решение о возврате им соответствующих сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов. Оформленные на

основании этих решений поручения налоговые органы должны направлять соответствующим территориальным органам Федерального казначейства для исполнения, т. е. возврата. Осуществлять зачет сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов в счет очередных платежей и на погашение недоимок по иным налогам (сборам) налоговые органы могут как по заявлению налогоплательщика, так и самостоятельно.

В обязанности налоговых органов входит представление налогоплательщику (плательщику сбора или налоговому агенту) по его запросу справки о состоянии расчетов указанных лиц по налогам, сборам, пеням и штрафам на основании данных налогового органа. Запрашиваемая справка представляется в течение пяти дней со дня поступления в налоговый орган соответствующего письменного запроса. Кроме того, в обязанность налоговых органов входит осуществление по заявлению налогоплательщика (плательщика сбора или налогового агента) совместной сверки сумм уплаченных налогов, сборов, пеней и штрафов.

Налоговые органы при реализации предоставленных им полномочий не должны ущемлять права и законные интересы налогоплательщика (плательщика сбора или налогового агента). Они обязаны бесплатно информировать (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков (плательщиков сборов и налоговых агентов) о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков (плательщиков сборов и налоговых агентов), полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также представлять формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснять порядок их заполнения.

Информирование – способ реализации прав налогоплательщика на получение необходимых сведений. Оно может осуществляться как в устной, так и в форме письменной форме, в том числе через средства массовой информации, а также в местах нахождения налоговых органов с информационных стендов, табло и иных технических средств, применяемых для распространения информации.

Информацию следует отличать от разъяснения законодательства о налогах и сборах. Налоговый кодекс полномочиями по разъяснению налогового законодательства наделяет не налоговые, а финансовые органы. При этом налоговые органы обязаны руководствоваться письменными

разъяснениями Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах. С целью принятия согласованных решений, разрешения спорных моментов, разногласий создаются согласительные комиссии из представителей Минфина России и ФНС России.

Налоговые органы обязаны соблюдать налоговую тайну и обеспечивать ее сохранение. При этом налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом сведения о налогоплательщике, за исключением следующих: разглашенных налогоплательщиком самостоятельно или с его согласия; сведений об идентификационном номере налогоплательщика; о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения и др. Налоговая тайна не подлежит разглашению. К разглашению налоговой тайны относится, в частности, использование или передача другому лицу производственной или коммерческой тайны налогоплательщика, ставшей известной должностному лицу налогового органа. Поступившие в налоговые органы сведения, составляющие налоговую тайну, имеют специальный режим хранения и доступа.

Налоговые органы имеют также иные полномочия, предусмотренные НК РФ, Законом о налоговых органах Российской Федерации и иными федеральными законами.

Права и обязанности, предоставленные налоговым органам, реализуются через действия ее должностных лиц. Они обязаны действовать в соответствии с НК РФ и иными федеральными законами; реализовать в пределах своей компетенции права и обязанности налоговых органов. Должностные лица налоговых органов обязаны сохранять налоговую тайну. За утрату документов, содержащих сведения, отнесенных к налоговой тайне, а также за разглашение таких сведений должностные лица налоговых органов привлекаются к ответственности. Работники налоговых органов при реализации предоставленных им полномочий не должны ущемлять права и законные интересы налогоплательщиков (плательщиков сборов, налоговых агентов), они обязаны корректно и внимательно относиться и к ним, и к их представителям, не унижать их честь и достоинство.

Должностные лица налоговых органов не могут быть уполномоченными представителями налогоплательщиков и представлять их интересы в отношениях с государственными, судебными и иными органами власти. За неправомерные действия или бездействие должностные лица налоговых органов несут ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Налоговые органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников при исполнении ими служебных обязанностей. Причиненные налогоплательщикам убытки возмещаются за счет федерального бюджета. За неправомерные действия или бездействие должностные лица и другие работники налоговых органов несут ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Контрольные вопросы

1. Какой федеральный орган исполнительной власти уполномочен осуществлять контроль и надзор за соблюдением законодательства РФ о налогах и сборах?
2. Какие государственные контролирующие органы входят в состав налоговых органов?
3. Какие налоговые органы системы ФНС России относятся к территориальным?
4. Каковы принципы построения налоговых органов в России?
5. Какие законодательные акты регламентируют полномочия налоговых органов, их права и обязанности?
6. Какие права предоставлены налоговым органам?
7. Какие обязанности имеют налоговые органы?
8. Какие обязанности имеют должностные лица налоговых органов?
9. К каким последствиям для налоговых органов могут привести неправомерные действия их должностных лиц?
10. Что такое налоговая тайна?
11. В каких формах налоговые органы выполняют обязанности по информированию налогоплательщиков о действующем законодательстве о налогах и сборах?

Тесты

1. Федеральная налоговая служба России:

а) федеральный орган исполнительной власти на правах министерства;

б) находится в ведении Минфина России;

в) самостоятельный орган на правах государственного комитета;

г) находится в непосредственном ведении Президента РФ.

2. Федеральная налоговая служба – уполномоченный федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий

функции:

а) по контролю и надзору за соблюдением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах;

б) кассовому исполнению федерального бюджета по налогам и сборам;

в) составлению проекта бюджета и его исполнению;

г) контролю за соответствием расходов физических лиц их доходам и финансовому мониторингу.

3. Налоговые органы имеют право:

а) взыскивать недоимки по налогам и пеням;

б) вести учет налогоплательщиков;

в) проводить предварительное следствие по делам о налоговых преступлениях;

г) проводить обыск у налогоплательщиков-недоимщиков.

4. Обязанность должностного лица налогового органа:

а) соблюдение налоговой тайны;

б) проведение разъяснительной работы по применению налогового законодательства;

в) уведомление налогоплательщика о наступлении срока уплаты налога;

г) в случае обнаружения налоговых правонарушений, содержащих признаки состава преступления, возбуждение уголовного дела.

5. Налоговые органы обязаны направлять налогоплательщику:

а) требование об уплате налога;

б) методические указания по применению законодательства Российской Федерации о налогах и сборах;

в) уведомление о сроках проведения выездной налоговой проверки;

г) письменные разъяснения порядка применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

6. Налоговые органы обязаны разъяснять налогоплательщику порядок:

а) применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах;

б) заполнения форм налоговой отчетности;

в) ведения бухгалтерского учета;

г) составления бухгалтерской отчетности.

7. Право налогового органа:

а) соблюдение налоговой тайны;

б) проведение налоговых проверок;

в) постановка на учет организаций и физических лиц;

г) проведение оценки имущества в целях налогообложения.

8. К обязанностям налогового органа относится:

а) представление интересов налогоплательщика в отношениях с таможенными органами;

б) осуществление возврата излишне взысканных налогов;

в) осуществление страховых выплат при наступлении страхового случая;

г) выдача организациям и физическим лицам краткосрочных кредитов.

9. Налоговый инспектор вправе требовать у налогоплательщика документы:

а) служащие основанием для начисления и выплаты трудовых пенсий;

б) свидетельствующие о состоянии здоровья;

в) служащие основанием для исчисления и уплаты налогов;

г) подтверждающие своевременность уплаты коммунальных платежей.

10. В права налогового инспектора входит:

а) информировать налогоплательщика о его правах и обязанностях;

б) консультировать его о последствиях заключенных сделок с партнерами по бизнесу;

в) быть поверенным физического лица-налогоплательщика в его отношениях с партнерами по бизнесу;

г) корректно относиться к законным представителям налогоплательщика.

11. К обязанностям налогового инспектора относится:

а) разъяснение порядка заполнения форм налоговой отчетности;

б) привлечение для проведения налогового контроля специалистов, экспертов и переводчиков;

в) осуществление приема налогов (сборов) от физических лиц;

г) консультирование налогоплательщиков о порядке применения налогового законодательства.

12. В обязанности налогового инспектора входит:

а) сбор информации о личности налогоплательщика-физического лица;

б) использование негласных форм работы и составление досье на налогоплательщиков-физических лиц;

в) не унижать честь и достоинство налогоплательщика;

г) извещать налогоплательщика о дате проведения налоговой проверки.

13. Право должностного лица налогового органа:

а) использовать гласные и негласные формы работы;

б) быть уполномоченным представителем налогоплательщика;

в) требовать от налогоплательщика пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налога;

г) оказывать налогоплательщикам консультации по вопросам оптимизации их налогообложения.

14. Информирование налогоплательщиков о действующем законодательстве о налогах и сборах означает:

а) организацию на платной основе семинаров о действующих налогах и сборах;

б) ответы на запросы налогоплательщиков, в том числе в письменной форме, с разъяснениями порядка применения законодательства по налогам и сборам;

в) помещение в СМИ информации о действующих налогах и сборах;

г) создание консультационных центров при налоговых инспекциях, оказывающих на платной основе услуги налогоплательщикам.

15. Должностным лицам ФНС России запрещается:

а) заниматься научной деятельностью;

б) быть уполномоченными представителями налогоплательщика;

в) заниматься преподавательской деятельностью;

г) заниматься творческой деятельностью.

3.2. Структура Федеральной налоговой службы

Федеральная налоговая служба (центральный аппарат) выполняет контрольно-распорядительные и методологические функции. Федеральную налоговую службу возглавляет руководитель, назначаемый на должность и освобождаемый от должности Правительством РФ по представлению Министра финансов Российской Федерации. Руководитель несет персональную ответственность за деятельность ФНС России.

Федеральная налоговая служба, находясь в ведении Минфина России, по его поручению принимает участие в разработке проектов законодательных актов о налогообложении; составляет планы-прогнозы налоговых поступлений для включения их в проекты бюджетов на предстоящий период; осуществляет учет поступлений налогов (сборов) в бюджетную систему Российской Федерации; составляет отчеты о ходе их поступлений и представляет Минфину России и Правительству РФ доклады о ходе налоговых поступлений.

Кроме того, ФНС России осуществляет методологическое обеспечение налогового администрирования. Она разрабатывает методические рекомендации для налоговых органов и консультирует их по проверке достоверности представляемой налогоплательщиками отчетности; координирует деятельность налоговых органов и осуществляет контроль проводимого ими налогового администрирования, принимает меры по созданию, развитию и внедрению автоматизированной информационной системы ФНС России; устанавливает для налоговых органов единые стандарты обслуживания налогоплательщиков и контролирует их соблюдение, разрабатывает рекомендации по организации типовых рабочих мест налоговых органов и др. Федеральная налоговая служба проводит комплексные проверки нижестоящих налоговых органов; разрабатывает обязательные для налоговых органов формы отчетов о проделанной работе, обобщает и анализирует их выполнение.

Обеспечение контроля и надзора за соблюдением законодательства о налогах и сборах – основная функция Службы. Однако дополнительно она осуществляет и иные функции:

✓ регистрирующего органа (имеет статус уполномоченного федерального органа исполнительной власти, осуществляющего государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских

(фермерских) хозяйств);

✓ уполномоченного органа государства в делах о банкротстве (т. е. имеет статус федерального органа исполнительной власти в делах о банкротстве и процедурах банкротства и своевременном выставлении требований об уплате налогов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации);

✓ лицензирования и контроля (над производством и оборотом спирта и алкогольной продукции; табачных изделий, игорного бизнеса и др).

Функции центрального аппарата реализуются через внутренние подразделения (управления) ФНС России. Их состав и структуру утверждает Руководитель Службы. При определении их состава учитывается ряд принципов, предусмотренных программой модернизации налоговых органов, прежде всего наличия у ФНС России основных и вспомогательных видов деятельности (финансового, материально-технического обеспечения и т. п.), а также функциональности, под которой подразумевается однотипность выполняемых процедур налогового администрирования.

К основным видам функциональной деятельности относится:

✓ руководство службой и территориальными налоговыми органами;

✓ работа с налогоплательщиками-организациями и физическими лицами;

✓ информационная работа с внешними организациями;

✓ информатизация налоговой работы;

✓ выявление и пресечение нарушений налоговой дисциплины, сбор недоимок;

✓ аналитическая и статистическая работа;

✓ правовое обеспечение налоговой администрации;

✓ хранение бумажных документов.

Вспомогательными видами деятельности являются:

✓ административно-хозяйственная;

✓ финансовая;

✓ обеспечение ведомственного режима.

Каждый из вышеуказанных видов деятельности включает в себя конкретный набор функций и рассматривается как функциональный блок.

Структура центрального аппарата ФНС России неоднократно видоизменялась исходя из задач, которые ставились в качестве приоритетных направлений его деятельности и необходимости повышения эффективности налогового администрирования. Структура центрального аппарата с 1 февраля 2008 г. вновь реорганизована. Вместо 22, ранее действовавших управлений,

создано семь: управление налогообложения, контрольное управление, аналитическое, правовое, административное, управление информатизации и управление обеспечения.

Администрирование всех налогов с юридических и физических лиц вменено в обязанность *управлению налогообложения.* В функции данного управления входит организация, руководство и координация деятельности налоговых органов по администрированию важнейших налогов: НДС, акцизов, налога на прибыль организаций, единого социального налога, налога с доходов физических лиц и др., – а также установление единых принципов и методических рекомендаций по проверке достоверности представляемой налогоплательщиками деклараций по налогам, относящимся к компетенции управления. Управление по поручению Минфина России разрабатывает предложения по изменению законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

Контрольное управление призвано обеспечить единые правила методологического и организационного обеспечения налоговых проверок и других форм налогового контроля.

Аналитическое управление должно обеспечить повышение уровня аналитической работы в налоговых органах, в том числе методическими рекомендациями по выбору объекта выездных налоговых проверок; проведению предпроверочного анализа финансово-хозяйственной деятельности организации-налогоплательщика; сбор комплекса сведений о налогоплательщике, в том числе формирование «досье» налогоплательщика; переход от администрирования отдельных налогов к администрированию налогоплательщика.

Задача *правового управления* – юридическое сопровождение принимаемых Службой нормативных актов, обеспечение их соответствия законодательству, проведение налогового аудита, т. е. контроль качества актов, составляемых по итогам налоговых проверок нижестоящими налоговыми органами, а также урегулирование налоговых споров и рассмотрение жалоб налогоплательщиков (плательщиков сборов и налоговых агентов) на действия налоговых органов и их должностных лиц в досудебном порядке.

Управление информатизации призвано обеспечить переход налогового администрирования на новые информационные технологии, основанные на электронной обработке данных, поступающих в налоговые органы, введение дополнительных компьютеризированных рабочих мест налоговых инспекторов.

Административное управление и *управление обеспечения* обеспечивают функции центрального аппарата как органа

управления и в целом системы налоговых органов. В функции административного управления входит управление делами, издание приказов, распоряжений и другой документации, касающейся деятельности сотрудников центрального аппарата.

Функции управления обеспечения – финансовое и материально-техническое обеспечение потребностей службы, капитальное строительство и др., поддерживающие статус Федеральной налоговой службы как исполнительного органа управления.

В непосредственном подчинении ФНС России находятся межрегиональные инспекции. На начало 2008 г. в России функционируют десять специализированных инспекций по крупнейшим налогоплательщикам. Семь ИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам располагаются в Москве, три – в Санкт-Петербурге. Межрегиональные инспекции созданы трех типов: специализированные по крупнейшим налогоплательщикам, по централизованной обработке данных и по федеральным округам. Назначение межрегиональных инспекций – повысить эффективность налогового администрирования, в особенности налогоплательщиков отраслей экономики и сфер деятельности, являющихся в части налоговых поступлений бюджетообразующими. Цель создания таких инспекций – противопоставить интеграции крупнейших налогоплательщиков (вертикально-интегрированных холдингов, финансово-промышленных групп) вертикальное налоговое администрирование, а также усилить контроль и соответственно налоговую дисциплину налогоплательщиков в этих отраслях экономики и сферах деятельности, а именно: в нефтяном и газовом комплексе, электроэнергетике, транспорте и связи, металлургии и машиностроении и некоторых других. Администрирование налогоплательщиков в вышеуказанных инспекциях строится не по территориальному принципу, а исходя из отраслевой принадлежности налогоплательщика по основному виду деятельности и с учетом специфики отрасли. Создание налоговых инспекций, специализированных по отраслям хозяйства, соответствует международной практике развития налоговых органов.

Важное место среди межрегиональных инспекций, непосредственно подчиненных службе, принадлежит межрегиональной инспекции ФНС России по централизованной обработке данных (МИ ФНС России по ЦОД). В функции данной инспекции входит информационное обеспечение деятельности ФНС России, в том числе формирование в электронном виде сводных (в целом по Российской Федерации) информационных

ресурсов налогового администрирования (единого государственного реестра юридических лиц, единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей, единого государственного реестра налогоплательщиков, реестров лицензий и др.). На основе сводной информации, поступающей от налоговых органов по электронным каналам связи, даются рекомендации по выбору налогоплательщиков для налоговых проверок, анализируется эффективность проверок, осуществляются анализ и прогнозирование налоговых поступлений в бюджетную систему Российской Федерации.

Непосредственно в подчинении ФНС России находятся ее межрегиональные инспекции по семи федеральным округам: Центральному, Южному, Уральскому, Дальневосточному, Сибирскому, Северо-Западному, Приволжскому.

Они выполняют следующие функции:

✓ контроль и надзор за деятельностью налоговых органов на территории федерального округа, в том числе УФНС России и ИФНС России;

✓ проверки территориальных налоговых органов, в том числе исполнения сметы доходов и расходов на их содержание;

✓ проведение повторных выездных налоговых проверок, назначаемых ФНС России и УФНС России в федеральном округе;

✓ оказание помощи территориальным налоговым органам;

✓ организация взаимодействия ФНС России с полномочным представителем Президента РФ в соответствующем федеральном округе и другие функции.

Таким образом, территориальные межрегиональные инспекции ФНС России занимают особое положение. С одной стороны, они призваны осуществлять налоговый контроль над налогоплательщиками, прежде всего крупнейшими. При этом их функции аналогичны функциям ИФНС России по районам, районам в городах и городам без районного деления. С другой стороны, они выполняют определенные контрольно-распорядительные функции. Такие функции закреплены, в частности, за межрегиональными ИФНС России по федеральным округам. Они изучают, анализируют и обобщают практику работы территориальных налоговых органов, входящих в соответствующий федеральный округ, организуют и проводят по решению ФНС России проверки территориальных органов Службы и организаций, находящихся в ведении ФНС России, в соответствующем федеральном округе; участвуют в проверках, проводимых центральным аппаратом ФНС России, и т. п.

Контрольные вопросы

1. Какие функции выполняет центральный аппарат ФНС России в целом и по отношению к нижестоящим налоговым органам в частности?

2. Каков порядок утверждения руководителя ФНС России?

3. Кем утверждается структура центрального аппарата ФНС России?

4. Чем обусловлено изменение структуры центрального аппарата ФНС России?

5. Какие подразделения (управления) центрального аппарата выполняют основные функции по налоговому администрированию?

6. Какое управление осуществляет функции по налоговому администрированию налога на прибыль организаций и налогу на добавленную стоимость?

Тесты

1. ФНС России (центральный аппарат):

а) самостоятельный федеральный орган исполнительной власти на правах министерства;

б) самостоятельный федеральный орган исполнительной власти на правах госкомитета;

в) федеральное агентство, находящееся в ведении Минфина России;

г) самостоятельное юридическое лицо, находящееся в ведении Минфина России.

2. Структура центрального аппарата ФНС России утверждается:

а) Президентом РФ;

б) Председателем Правительства РФ;

в) Минфином России;

г) руководителем ФНС России.

3. Основные функции центрального аппарата как органа налогового администрирования:

а) финансовое обеспечение;

б) налоговый контроль;

в) выявление и пресечение преступлений в области налогов;

г) материально-техническое снабжение.

4. Функции налогового администрирования в 2008 г. осуществляли следующие управления центрального аппарата ФНС

России:

а) крупнейших налогоплательщиков;

б) налогообложения;

в) единого социального налога;

г) налогового планирования и прогнозирования налоговых поступлений.

3.3. Региональные и другие налоговые органы, их задачи и функции

Центральное место среди территориальных налоговых органов занимают управления Федеральной налоговой службы – УФНС России по субъектам Российской Федерации. Руководитель управления устанавливает структуру управления, которая затем представляется им на утверждение в ФНС России. Состав и внутренние подразделения (отделы) устанавливаются исходя из задач и функций, выполняемых УФНС России по субъектам Российской Федерации, определенных приказом Минфина России от 9 августа 2005 г. № 101н и состоят в следующем: государственная регистрация лиц, в отношении которых установлен специальный порядок регистрации; ведение регионального раздела информационного ресурса (ЕГРЮЛ, ЕГРИП, ЕГРН); учет и отчетность поступлений налогов, сборов, их анализ на территории субъекта Российской Федерации; принятие решения об изменении срока уплаты налогов; осуществление возврата и зачета излишне уплаченных и излишне взысканных налогов и других налоговых платежей; контроль деятельности нижестоящих налоговых органов, в том числе функции по отмене решений нижестоящих инспекций; проведение выездных (повторных выездных) проверок налогоплательщиков (плательщиков сборов) и налоговых агентов; бесплатное информирование налогоплательщиков (в том числе в письменной форме) о действующих налогах, сборах, законодательстве о налогах и сборах; методическое обеспечение налогового администрирования, осуществляемого нижестоящими инспекциями; юридическое сопровождение налогового администрирования управления и нижестоящих инспекций; другие функции.

Для выполнения задач и функций, которыми наделены УФНС России по субъектам Российской Федерации, создаются функциональные внутренние подразделения – отделы. При их формировании за основу, как правило, берется структура ФНС России.

Управления подотчетны ФНС России и информируют ее о результатах налогового администрирования на территории соответствующего субъекта Российской Федерации. В то же время Управление – вышестоящий территориальный налоговый орган в соответствующем субъекте Российской Федерации по отношению к инспекциям по городам, районам и районов городов, а также

инспекциям межрайонного уровня.

Первичные территориальные налоговые органы – инспекции Федеральной налоговой службы (ИФНС России) по району, району в городе и городу без районного деления, а также межрайонные инспекции. Состав и количество первичных территориальных инспекций (городов, районов и межрайонного уровня) определяются в зависимости от административно-территориального устройства субъектов Российской Федерации.

Инспекции ФНС России по району, району в городе, городу без районного деления, инспекция межрайонного уровня находятся в непосредственном подчинении УФНС России по субъектам Российской Федерации и ему подконтрольны. Инспекцию возглавляет руководитель, назначаемый на должность приказом ФНС России. Структура инспекции утверждается УФНС России по субъектам Российской Федерации. На них возложены задачи по непосредственной работе с налогоплательщиками на администрируемой ими территории. В их функции входит государственная регистрация и учет юридических и физических лиц (налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов). Они осуществляют прием налоговых деклараций и других форм отчетности, проводят проверки их достоверности; контролируют правильность, полноту и своевременность внесения в бюджет налогов (сборов) и других обязательных платежей; применяют меры, в том числе санкции по пресечению фактов нарушения законодательства Российской Федерации по налогам и сборам. Инспекции ведут оперативно-бухгалтерский учет налоговых поступлений по каждому налогоплательщику и виду налогов (сборов), подлежащих уплате и фактически поступивших в бюджетную систему Российской Федерации, взыскивают недоимки и осуществляют иные функции, исходя из предоставленных налоговым органам прав и возложенных обязанностей, в том числе представление интересов государства в делах о банкротстве; бесплатное информирование налогоплательщиков (в том числе в письменной форме) о действующих налогах, сборах, законодательстве о налогах и сборах; регистрация контрольно-кассовых машин (ККМ) и контроль применения законодательства о ККМ.

Инспекции ФНС России по району, району в городе, городу без районного деления, инспекция межрайонного уровня возглавляются начальником. Он устанавливает структуру инспекции, которую затем представляет на утверждение в УФНС России по субъектам Российской Федерации. Особенность внутреннего устройства инспекций – построение их по функциональному принципу. Ее структура устанавливается на

основе типовой.

Типовая структура инспекции по району, району в городе и городу без районного деления, утвержденная в 2002 г., устанавливает обязательное выделение следующих блоков: работы с налогоплательщиками; контрольной работы; информационно-аналитической работы; общего обеспечения.

Первый блок предусматривает создание отделов: учета налогоплательщиков; приема налоговой отчетности; информирования налогоплательщиков.

Во второй блок включаются отделы:

а) контроля налогообложения физических лиц (в том числе выделяются подотделы: налогообложения доходов физических лиц; единого социального налога; местных и прочих налогов с физических лиц; выездных проверок);

б) налогообложения юридических лиц (в том числе выделяются подотделы: камеральных проверок юридических лиц; планирования выездных проверок; проверок юридических лиц; взыскания задолженности юридических лиц);

в) контроля производства и оборота алкогольной и табачной продукции;

г) применения ККМ.

Третий блок – это отделы: налоговой статистики; автоматизации информационных систем; ввода данных; системного и технического обеспечения.

К отделам общего обеспечения относятся: юридический; финансовый; работа с персоналом; хозяйственный; общий (т. е. канцелярия).

Перед налоговыми инспекциями подставлена задача создать специальные подразделения налогового аудита, которые должны разбирать все жалобы налогоплательщиков.

Инспекции ФНС России межрайонного уровня функционируют двух видов: как территориальные налоговые органы, созданные на базе объединения двух (и более) инспекций по районам (району и городу) и как специализированные по отраслям экономики и сферам деятельности. В первом случае функции и структура инспекции межрайонного уровня идентичны функциям и структуре обычной инспекции ФНС России по району, району в городе и городу без районного деления.

Функции специализированных инспекций межрайонного уровня сходны с теми, которые выполняют межрегиональные инспекции ФНС России на федеральном уровне, осуществляющие налоговое администрирование налогоплательщиков по отраслям экономики. Специализированные инспекции межрайонного

уровня функционируют в ряде регионов России. Их назначение – налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков, функционирующих в отраслях экономики и сферах деятельности, которые не охвачены на федеральном уровне.

В зависимости от особенностей каждого субъекта Российской Федерации количество инспекций варьируется в широких пределах. Так, в г. Москве налоговое администрирование осуществляют 36 территориальных инспекций и шесть межрайонных специализированных инспекций, в том числе № 45 – по централизованной обработке данных (ЦОД), № 46 – по работе с крупнейшими налогоплательщиками, № 47 – по работе с иностранными налогоплательщиками, № 49 – по работе с казино и рынками, № 50 – по работе с банками и инвестиционными фондами. Создание вышеуказанных межрайонных инспекций обусловлено спецификой Московского региона. Внутреннее устройство базируется на типовой структуре по городу, району. Типовая структура налоговой инспекции, в которой внутренние подразделения формируются исходя из их специализации на конкретных видах налоговой работы, т. е. по функциональному принципу, стала возможной в результате компьютеризации налоговых органов, применения других средств информатизации.

Типовая структура устанавливает единые принципы и требования к организации внутреннего устройства инспекции независимо от ее местонахождения, устраняет дублирование в работе отдельных инспекторов, в итоге уменьшается нагрузка на одного налогового инспектора, определяемая числом налогоплательщиков. Это позволяет укрупнить инспекции и сократить их количество. В 2001–2005 гг. были упразднены инспекции с численностью персонала менее 40, а затем и менее 70 человек. Слияние малочисленных инспекций ряда соседних районов позволило создать территориальные инспекции межрайонного уровня. Однако процесс укрупнения налоговых органов, их слияния привел к тому, что в ряде районных центров и городах налоговые инспекции были упразднены, в результате налоговые инспекции отдалились от налогоплательщиков, в ряде случаев на значительные расстояния.

Для того чтобы не ухудшалось качество обслуживания налогоплательщиков, приказом МНС России от 10 августа 2004 г. № САЭ-3-27/468(а) установлено, что в случае, если налоговые инспекции будут находиться на значительном отдалении от места нахождения налогоплательщиков (при отсутствии регулярного ежедневного транспортного сообщения, при удаленности до 150 км), следует создавать территориально обособленные рабочие места (ТОРМ) в административных центрах

муниципальных образований. Их назначение – работа должностных лиц налогового органа с налогоплательщиками, информирование их о действующем налоговом законодательстве, предоставление налогоплательщикам форм документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, прием налоговых деклараций, бухгалтерской отчетности, выдача справок юридическим и физическим лицам о состоянии расчетов с бюджетом по их письменным заявлениям.

Однако анализ показывает, что функции ТОРМ ограничены главным образом получением заявлений от налогоплательщиков и выдачей им справок о состоянии расчетов с бюджетом, а также приемом налоговой отчетности. Принятые от налогоплательщика документы затем пересылаются в налоговую инспекцию соответствующего района (города). Камеральные и выездные налоговые проверки ТОРМ не проводят. Таким образом, по наиболее существенным вопросам налогоплательщики вынуждены обращаться в налоговые инспекции, так как именно там принимаются решения по результатам как камеральных, так и выездных налоговых проверок. Территориальная отдаленность инспекции от налогоплательщика, несомненно, отрицательно сказывается на качестве налогового администрирования, отдаляет реализацию задачи превращения налоговых органов не только в сервисный центр обслуживания налогоплательщиков, но и эффективный орган налогового контроля.

Контрольные вопросы

1. Какие задачи и функции выполняет ФНС России?
2. Чем вызвана необходимость создания межрегиональных и межрайонных инспекций ФНС России?
3. Какие задачи и функции выполняют межрегиональные и межрайонные инспекции ФНС России?
4. Какие задачи и функции выполняют инспекции ФНС России по районам и городам?
5. Какова типовая структура территориальной инспекции ФНС России?

Тесты

1. Федеральная налоговая служба:

а) федеральный орган исполнительной власти на правах министерства;

б) находится в ведении Минфина России;

в) федеральный орган исполнительной власти на правах госкомитета;

г) находится в непосредственном подчинении Правительства РФ.

2. Федеральная налоговая служба и территориальные налоговые органы выполняют следующие функции:

а) оперативно-розыскные мероприятия, контроль, анализ;

б) предварительное следствие, контроль, анализ;

в) налоговый контроль и надзор за соблюдением налогового законодательства;

г) налоговые расследования, оперативный контроль, анализ.

3. Территориальными налоговыми органами в России являются:

а) финансовые органы субъектов Российской Федерации;

б) территориальные управления Федерального казначейства;

в) управления ФНС России по субъектам Российской Федерации;

г) агентства ФНС России по субъектам Российской Федерации.

4. Функции ФНС России:

а) разработка и утверждение методических указаний о порядке применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах;

б) разработка методических указаний для налоговых органов по проверке достоверности представленной организациями бухгалтерской и налоговой отчетности;

в) утверждение форм налоговых деклараций и порядка их заполнения;

г) методическое руководство по вопросам консультирования налогоплательщиков по вопросам применения законодательства РФ по налогам и сборам.

5. К налоговым органам субъектов Российской Федерации относятся:

а) инспекции Федеральной налоговой службы по федеральным округам;

б) инспекции ФНС России межрайонного уровня;

в) межрегиональные инспекции по федеральным округам;

г) ТОРМ.

6. В составе территориальных налоговых органов на межрегиональном уровне функционируют:

а) инспекции ФНС России по городу (району);

б) инспекции ФНС России межрайонного уровня;

в) инспекции Службы по субъектам Российской Федерации;

г) инспекция ФНС России по Центральному федеральному округу.

7. Налоговые инспекции по районам (городам) имеют следующее наименование:

а) государственные налоговые инспекции по району (городу);

б) инспекции ФНС России по району (городу);

в) инспекции МНС России по району (городу);

г) налоговые инспекции финансовых отделов районов (городов).

8. Структура налоговой инспекции района устанавливается:

а) индивидуально для каждой инспекции;

б) одинаковой для всех инспекций, но только в границах области;

в) на основе типовой, утвержденной ФНС (ранее – МНС) России;

г) типовой, утвержденной финансовым органом субъекта Российской Федерации.

9. Задачи ФНС России:

а) представление в Правительство РФ проектов законов о налогах и сборах;

б) контроль правильности исчисления, полноты и своевременности внесения в бюджет налогов и сборов;

в) разработка методических указаний о порядке применения законодательства о налогах и сборах;

г) проведение оперативно-розыскных мероприятий по выявлению лиц, уклоняющихся от постановки на учет в инспекциях ФНС России.

10. Территориальные налоговые органы ФНС России:

а) Федеральная служба финансово-бюджетного надзора;

б) межрегиональные инспекции ФНС России;

в) Федеральная служба по финансовому мониторингу;

г) Палата налоговых консультантов.

11. Функции ФНС России:

а) разработка и утверждение методических рекомендаций о порядке применения законодательства Российской Федерации;

б) разработка методических рекомендаций для налоговых органов по проверке достоверности представленной организациями бухгалтерской и налоговой отчетности;

в) письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах;

г) методическое руководство по организации консультирования по поросам применения законодательств Российской Федерации о налогах и сборах.

12. Функции центрального аппарата ФНС России:

а) проведение первичных выездных налоговых проверок налогоплательщиков;

б) утверждение форм налоговых деклараций и порядка их заполнения;

в) разработка и утверждение методических указаний для налоговых органов и консультация их по проверке достоверности представленной организациями бухгалтерской и налоговой отчетности;

г) определение налоговой политики государства.

13. Для оценки деятельности налоговых органов используются показатели:

а) количество инспекций ФНС России;

б) количество предложений о внесении изменений в законы о налогах и сборах, рассмотренных и утвержденных Государственной Думой;

в) сумма допричисленных налогов и сборов в результате контрольной работы налоговых органов;

г) количество налогоплательщиков, по которым возбуждены дела за преступления в области налогов и сборов.

14. Функции инспекций ФНС по районам, районах в городах, городам без районного деления:

а) разработка и утверждение форм отчетности о проделанной работе;

б) постановка на учет налогоплательщиков-организаций и физических лиц;

в) предоставление налогоплательщикам платной информации о действующих налогах и сборах;

г) консультирование налогоплательщиков.

15. Функции ТОРМ:

а) проведение налоговых проверок налогоплательщиков при отсутствии регулярного транспортного сообщения с центральным офисом инспекции;

б) прием отчетности налогоплательщиков (налоговых деклараций, бухгалтерской отчетности и других документов);

в) ведение учета налоговых поступлений от налогоплательщиков, осуществляющих деятельность на территории, обслуживаемой ТОРМ;

г) организация контроля расчетов с бюджетом и проведение сверки расчетов с бюджетом по налогам.

16. Межрайонные инспекции находятся в непосредственном подчинении:

а) аналогичной по наименованию межрегиональной инспекции;

б) финансового органа субъекта Российской Федерации;

в) межрегиональной инспекции по федеральному округу;

г) управления ФНС России по субъекту Российской Федерации.

Глава 4
Контроль исполнения обязанности по уплате налога или сбора

4.1. Условия возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налога или сбора

Статья 44 НК РФ регулирует процедуру возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налога или сбора. Для этого необходимо наличие определенных оснований, установленных Кодексом. Обязанность по уплате налога и (или) сбора прекращается:

1) с уплатой налога и (или) сбора налогоплательщиком или плательщиком сбора;

2) со смертью физического лица – налогоплательщика или с признанием его умершим в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации; задолженность по имущественным налогам умершего лица либо лица, признанного умершим, погашается наследниками в пределах стоимости наследственного имущества, в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации для оплаты наследниками долгов наследодателя;

3) с ликвидацией организации-налогоплательщика после проведения всех расчетов с бюджетной системой Российской Федерации в соответствии со ст. 49 НК РФ;

4) с возникновением иных обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и сборах связывает прекращение обязанности по уплате соответствующего налога или сбора.

Задолженность по имущественным налогам умершего лица либо лица, признанного умершим, погашается в пределах стоимости наследственного имущества; с ликвидацией организации-налогоплательщика после проведения ликвидационной комиссией всех расчетов с бюджетами (внебюджетными фондами) в соответствии со ст. 49 НК РФ. Налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. Обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, установленный законодательством о налогах и сборах. Налогоплательщик вправе исполнить обязанность по уплате налогов досрочно. Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога – основание для направления налоговым органом или таможенным органом налогоплательщику требования об уплате налога. Взыскание налога с организаций производится в бесспорном порядке, если обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым

органом юридической квалификации сделок, заключенных налогоплательщиком с третьими лицами, или юридической квалификации статуса и характера деятельности налогоплательщика, а взыскание налога с физического лица – в судебном порядке.

Статьей 15.8 КоАП с 1 июля 2002 г. устанавливается административная ответственность за нарушение банком срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора (взноса). Обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика, а при уплате налогов наличными денежными средствами – с момента внесения денежной суммы в счет уплаты налога в банк или кассу органа местного самоуправления либо организацию связи федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области связи. Налог не признается уплаченным в случае отзыва налогоплательщиком или возврата банком налогоплательщику платежного поручения на перечисление суммы налога в бюджет (внебюджетный фонд), а также если на момент предъявления налогоплательщиком в банк поручения на уплату налога этот налогоплательщик имеет иные неисполненные требования, предъявленные к счету, которые в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации исполняются в первоочередном порядке, и налогоплательщик не имеет достаточных денежных средств на счете для удовлетворения всех требований.

Обязанность по уплате налога также считается исполненной после вынесения налоговым органом или судом в порядке, установленном ст. 78 НК РФ, решения о зачете излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов.

Сумма излишне уплаченного налога подлежит зачету в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам, погашения недоимки по иным налогам, задолженности по пеням и штрафам за налоговые правонарушения либо возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном ст. 78 НК РФ.

Зачет сумм излишне уплаченных федеральных налогов и сборов, региональных и местных налогов производится по соответствующим видам налогов и сборов, а также по пеням, начисленным по соответствующим налогам и сборам. Зачет или возврат суммы излишне уплаченного налога производится налоговым органом по месту учета налогоплательщика, если иное не предусмотрено НК РФ, без начисления процентов на эту сумму, если иное не установлено настоящей статьей.

Налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику о каждом ставшем известным налоговому органу факте излишней уплаты налога и сумме излишне уплаченного налога в течение десяти дней со дня обнаружения такого факта. В случае обнаружения фактов, свидетельствующих о возможной излишней уплате налога, по предложению налогового органа или налогоплательщика может быть проведена совместная сверка расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам. Результаты такой сверки оформляются актом, подписываемым налоговым органом и налогоплательщиком. Форма акта совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Зачет суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам осуществляется на основании письменного заявления налогоплательщика по решению налогового органа. Решение о зачете суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей налогоплательщика принимается налоговым органом в течение десяти дней со дня получения заявления налогоплательщика или со дня подписания налоговым органом и этим налогоплательщиком акта совместной сверки уплаченных им налогов, если такая совместная сверка проводилась.

Зачет суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки по иным налогам, задолженности по пеням и (или) штрафам, подлежащим уплате или взысканию в случаях, предусмотренных НК РФ, производится налоговыми органами самостоятельно. В этом случае решение о зачете суммы излишне уплаченного налога принимается налоговым органом в течение десяти дней со дня обнаружения им факта излишней уплаты налога или со дня подписания налоговым органом и налогоплательщиком акта совместной сверки уплаченных им налогов, если такая совместная сверка проводилась, либо со дня вступления в силу решения суда. Данное положение не препятствует налогоплательщику представить в налоговый орган письменное заявление о зачете суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки (задолженности по пеням, штрафам). В этом случае решение налогового органа о зачете суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки и задолженности по пеням, штрафам принимается в течение десяти дней со дня получения указанного заявления налогоплательщика или со дня подписания налоговым органом и этим налогоплательщиком акта совместной сверки уплаченных им налогов, если такая совместная сверка проводилась.

Сумма излишне уплаченного налога подлежит возврату по письменному заявлению налогоплательщика в течение одного месяца со дня получения налоговым органом такого заявления. Возврат налогоплательщику суммы излишне уплаченного налога при наличии у него недоимки по иным налогам соответствующего вида или задолженности по соответствующим пеням, а также штрафам, подлежащим взысканию в случаях, предусмотренных НК РФ, производится только после зачета суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки (задолженности). Заявление о зачете или о возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы.

Решение о возврате суммы излишне уплаченного налога принимается налоговым органом в течение десяти дней со дня получения заявления налогоплательщика о возврате суммы излишне уплаченного налога или со дня подписания налоговым органом и этим налогоплательщиком акта совместной сверки уплаченных им налогов, если такая совместная сверка проводилась. До истечения этого срока поручение на возврат суммы излишне уплаченного налога, оформленное на основании решения налогового органа о возврате этой суммы налога, подлежит направлению налоговым органом в территориальный орган Федерального казначейства для осуществления возврата налогоплательщику в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

Налоговый орган обязан сообщить в письменной форме налогоплательщику о принятом решении о зачете (возврате) сумм излишне уплаченного налога или решении об отказе в осуществлении зачета (возврата) в течение пяти дней со дня принятия соответствующего решения. Указанное сообщение передается руководителю организации, физическому лицу, их представителям лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату его получения.

В случае, если возврат суммы излишне уплаченного налога осуществляется с нарушением десятидневного срока, налоговым органом на сумму излишне уплаченного налога, которая не возвращена в установленный срок, начисляются проценты, подлежащие уплате налогоплательщику, за каждый календарный день нарушения срока возврата. Процентная ставка принимается равной ставке рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей в дни нарушения срока возврата.

Территориальный орган Федерального казначейства, осуществивший возврат суммы излишне уплаченного налога, уведомляет налоговый орган о дате возврата и сумме

возвращенных налогоплательщику денежных средств. В случае, если проценты уплачены налогоплательщику не в полном объеме, налоговый орган принимает решение о возврате оставшейся суммы процентов, рассчитанной исходя из даты фактического возврата налогоплательщику сумм излишне уплаченного налога, в течение трех дней со дня получения уведомления территориального органа Федерального казначейства о дате возврата и сумме возвращенных налогоплательщику денежных средств.

Зачет или возврат суммы излишне уплаченного налога и уплата начисленных процентов производятся в валюте Российской Федерации.

Данные правила применяются также в отношении зачета или возврата сумм излишне уплаченных авансовых платежей, сборов, пеней и штрафов и распространяются на налоговых агентов и плательщиков сборов.

Контрольные вопросы

1. Каковы условия возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налога или сбора?
2. Какие способы обеспечения исполнения налогового обязательства существуют? Дайте их краткую характеристику.

4.2. Способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов

Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов может обеспечиваться следующими способами: залогом имущества, поручительством, пеней, приостановлением операций по счетам в банке и наложением ареста на имущество налогоплательщика.

Залог имущества применяется в качестве обеспечительной меры при предоставлении отсрочки (рассрочки) по уплате налога (сбора). Залог имущества оформляется договором между налоговым органом и залогодателем. В случае если отсрочка или рассрочка по уплате налога предоставляется под залог имущества, то решение налогового органа о ее предоставлении вступает в действие только после заключения договора о залоге имущества. Залогодателем может быть как сам налогоплательщик (плательщик сбора), так и третье лицо. При неисполнении налогоплательщиком (плательщиком сборов) обязанности по уплате причитающихся сумм налога или сбора и соответствующих пеней налоговый орган осуществляет исполнение этой обязанности за счет стоимости заложенного имущества. Предметом залога могут быть движимое и недвижимое имущество, ценные бумаги и другое имущество, находящееся в собственности налогоплательщика (либо третьего лица). Предметом залога не может быть имущество, выступающее предметом залога по другому договору.

При залоге имущество может либо оставаться у залогодателя, либо передаваться за счет средств залогодателя налоговому органу (залогодержателю) с возложением на последнего обязанности по обеспечению сохранности заложенного имущества. Совершение каких-либо сделок в целях погашения сумм задолженности может осуществляться только по согласованию с залогодержателем (налоговым органом).

Поручительство применяется главным образом в случае изменения сроков исполнения обязанностей по уплате налогов (сборов), в частности при отсрочке, рассрочке по уплате налога (сбора), получении инвестиционного налогового кредита. При поручительстве поручитель обязуется перед налоговым органом исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов, если тот не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога и соответствующие пени. Поручительство оформляется договором между налоговым органом и поручителем. Если налогоплательщик не исполнит

обязанности по уплате налога, обеспеченной поручительством, поручитель и налогоплательщик несут солидарную ответственность. Принудительное взыскание налога и причитающихся пеней с поручителя производится налоговым органом в судебном порядке. Если поручитель исполнит взятые на себя обязательства в соответствии с договором, к нему перейдет право требовать от налогоплательщика уплаченные им суммы, а также проценты по этим суммам и возмещение убытков, понесенных в связи с исполнением обязанности налогоплательщика.

Использование поручительства для обеспечения обязанности по уплате налога с 1 января 2007 г. возможно не только в случае изменения сроков исполнения обязанности по уплате налога, но и после вынесения решения налогового органа о привлечении к ответственности налогоплательщика за совершение налогового правонарушения. При принятии решения о привлечении налогоплательщика к ответственности руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе принять обеспечительные меры, направленные на обеспечение возможности исполнения указанного решения. Они применяются, если есть достаточные основания полагать, что непринятие этих мер может затруднить или сделать невозможным в дальнейшем исполнение такого решения и (или) взыскание недоимки, пеней и штрафов, указанных в решении. Обеспечительными мерами в этом случае могут быть запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества налогоплательщика без согласия налогового органа и приостановление операций по счетам в банке. При этом по просьбе лица, в отношении которого было вынесено решение о принятии обеспечительных мер, налоговый орган вправе заменить указанные обеспечительные меры на (в том числе) поручительства третьего лица. Поручителем вправе выступать юридическое или физическое лицо.

Приостановление операций по счетам в банке применяется в отношении:

а) организаций-налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов;

б) индивидуальных предпринимателей – налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов;

в) нотариусов, занимающихся частной практикой (налогоплательщиков, налоговых агентов);

г) адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты (налогоплательщиков, налоговых агентов).

Приостановление операций по счетам налогоплательщика, открытых им в банке, производится по решению налогового

органа. Данное решение может быть принято не ранее вынесения решения о взыскании налога, т. е. как одновременно с принятием решения о взыскании, так и после этого. Применяется данная мера:

а) в целях обеспечения исполнения решения о взыскании налога;

б) в случае непредставления налогоплательщиком налоговой декларации;

в) в качестве обеспечительных мер, направленных на обеспечение возможности исполнения решения налогового органа, принимаемого по результатам налоговых проверок.

Приостановление операций по счетам означает прекращение банком (по решению налогового органа) всех расходных операций по данному счету, кроме тех, очередность исполнения которых – ранее исполнения налоговых обязательств по платежам в бюджет. В соответствии со ст. 855 ГК РФ и Постановлением КС РФ от 23 декабря 1997 г. № 21-П налоги и сборы должны фактически взыскиваться в третью очередь. В случае принятия налоговым органом решения о приостановлении операций для обеспечения исполнения решения о взыскании налога оно действует только в пределах суммы, которая указана в решении о приостановлении операций. Если приостановление операций применяется в случае непредставления налогоплательщиком налоговой декларации (в срок до десяти дней), то лимит не распространяется.

Вышеуказанное ограничение действует в отношении одного банковского счета. Как следствие, если у налогоплательщика несколько счетов (в одном или разных банках), то налоговый орган вправе вынести решение о приостановлении по каждому из этих счетов. А значит, по каждому счету налогоплательщика расходные операции будут прекращены в пределах суммы, указанной в решении налогового органа, при том что общая сумма денежных средств, находящихся на всех счетах, принадлежащих налогоплательщику, может значительно превышать эту сумму.

С целью защиты интересов налогоплательщиков установлено следующее. В случае, если общая сумма денежных средств налогоплательщика организации, находящихся на счетах, операции по которым приостановлены на основании решения налогового органа, превышает указанную в этом решении сумму, данный налогоплательщик вправе подать в налоговый орган заявление об отмене приостановления операций в части превышения суммы денежных средств, указанной в решении налогового органа. При этом в заявлении должны быть указаны счета, на которых достаточно денежных средств для исполнения

решения налогового органа о взыскании налога. К заявлению должны быть приложены документы, подтверждающие наличие денежных средств на счетах, которые указаны в заявлении. Налоговый орган, сделав письменный запрос в банк и получив от него информацию, подтверждающую, что сумма денежного остатка на счетах налогоплательщика достаточна для исполнения решения о взыскании, обязан в течение двух дней принять решение об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации в части превышения суммы денежных средств, указанной в решении налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке, над фактическим его наличием. При отсутствии заявления налогоплательщика налоговый орган не обязан отменять приостановление операций по счетам налогоплательщика в части превышения суммы денежных средств, указанной в решении о взыскании. Приостановление операций по счетам налогоплательщика в банке отменяется решением налогового органа не позднее одного операционного дня, следующего за днем получения налоговым органом документов (их копий), подтверждающих факт взыскания налога.

Арестом имущества в качестве способа обеспечения исполнения решения о взыскании налога, пеней и штрафов признаются действия налогового или таможенного органа с санкции прокурора по ограничению права собственности налогоплательщика-организации.

Арест имущества производится в случае неисполнения налогоплательщиком-организацией в установленные сроки обязанности по уплате налога, пеней и штрафов и при наличии у налогового или таможенного органа достаточных оснований полагать, что налогоплательщик предпримет меры, чтобы скрыться или скрыть свое имущество. Аресту подлежит только то имущество, которое необходимо и достаточно для исполнения требования об уплате налога, пеней и штрафов.

Арест имущества может быть наложен на все имущество налогоплательщика организации. Однако при обращении взыскания за счет имущества соблюдается очередность, т. е. оно осуществляется последовательно в отношении:

✓ наличных денежных средств;

✓ имущества, не участвующего непосредственно в производстве продукции (товаров), в частности ценных бумаг, валютных ценностей, непроизводственных помещений, легкового автотранспорта, предметов дизайна служебных помещений;

✓ готовой продукции (товаров), а также иных материальных ценностей, не участвующих и (или) не предназначенных для

непосредственного участия в производстве;

✓ сырья и материалов, предназначенных для непосредственного участия в производстве, а также станков, оборудования, зданий, сооружений и других основных средств;

✓ имущества, переданного по договору во владение, пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке.

Арест имущества может быть полным или частичным. Это заключается в следующем. Организация владеет, пользуется и распоряжается арестованным имуществом с разрешения и под контролем налогового (таможенного) органа (при частичном аресте) или вообще не вправе распоряжаться им, а владение и пользование этим имуществом осуществляется с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа (при полном аресте).

Решение о наложении ареста на имущество налогоплательщика-организации принимается руководителем (его заместителем) налогового или таможенного органа в форме соответствующего постановления. При производстве ареста составляются протокол об аресте имущества и опись имущества, подлежащего аресту. Арест имущества осуществляется с участием понятых.

Налоговый орган вправе принять решение об аресте имущества налогоплательщика при взыскании недоимок по налогам при недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика в банке или отсутствии информации об открытых счетах налогоплательщика. Принятое решение (в форме постановления с санкцией прокурора) направляется в трехдневный срок судебному приставу для исполнения. Решение о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика-организации (налогового агента) может быть принято в течение одного года после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Действует решение с момента наложения ареста до отмены этого решения уполномоченным должностным лицом налогового или таможенного органа.

Пеня как способ обеспечения исполнения обязанности по уплате налога (сбора) представляет собой денежную сумму, которую налогоплательщик должен перечислить в бюджет, в случае если он причитающиеся суммы налогов (сборов), в том числе налогов, взимаемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, уплачивает в более

поздние сроки по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах.

Пеня – компенсационная мера, предназначенная для возмещения потерь доходов бюджета вследствие несвоевременной уплаты налога (сбора). Она уплачивается налогоплательщиком помимо причитающихся к уплате сумм налога (сбора) и независимо от применения других мер обеспечения исполнения обязанности по уплате налога (сбора), а также мер ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога (сбора), начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога (сбора) по день уплаты (включительно). В случае уплаты в более поздние сроки авансовых платежей, если они установлены законодательством, также начисляются пени. Пеня за каждый день просрочки определяется в процентах от неуплаченной суммы налога (сбора). Процентная ставка принимается равной $^{1}/_{300}$ действующей в это время ставки рефинансирования ЦБ РФ.

Не начисляются пени на сумму недоимки, которую налогоплательщик не мог погасить в силу того, что по решению налогового органа или суда были приостановлены операции налогоплательщика по его счетам в банке или наложен арест на его имущество. В этом случае пени не начисляются за весь период действия указанных обстоятельств. Однако подача заявления о предоставлении отсрочки (рассрочки) или инвестиционного налогового кредита не приостанавливает начисления пеней. Не начисляются пени на сумму недоимки, которая образовалась у налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) в результате выполнения им письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора), данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции. Данные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым (отчетным) периодам, по которым образовалась недоимка, независимо от даты издания такого документа. Однако если указанные письменные разъяснения основаны на неполной или недостоверной информации, то пени на недоимку начисляются.

Пени уплачиваются одновременно с уплатой налога (сбора) или после уплаты таких сумм в полном объеме. Пени могут быть

взысканы налоговым (таможенным) органом принудительно во внесудебном порядке за счет денежных средств налогоплательщика на счетах в банке, а также за счет иного имущества налогоплательщика. Принудительное взыскание пеней производится во внесудебном порядке с организаций и индивидуальных предпринимателей, а с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, только в судебном порядке.

Контрольные вопросы

1. Какие способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов (сборов) установлены НК РФ?
2. Что такое залог имущества? В каких случаях он применяется при налоговом администрировании?
3. Что такое поручительство? В каких случаях оно применяется при налоговом администрировании?
4. Каково содержание процедуры приостановления операций по счетам в банке?
5. Какими полномочиями наделены налоговые органы при приостановлении операций по счетам налогоплательщика в банке?
6. По каким основаниям налоговые органы вправе приостановить операции по счетам налогоплательщика в банке?
7. Что такое арест имущества? В чем состоит содержание этой процедуры?
8. При каких обстоятельствах налоговые органы вправе применять арест имущества налогоплательщика?

Тесты

1. К способам обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов относятся:

а) налоговая санкция;

б) пеня;

в) предостережение;

г) административный штраф?

2. Приостановление операций по счетам в банке налоговые органы применяют в случае:

а) нарушения налогоплательщиками договора об инвестиционном налоговом кредите;

б) неисполнения налогоплательщиком-организацией в

установленные сроки обязанностей по уплате налогов;

в) представления налогоплательщиками документов по неустановленной форме;

г) отказа представить документы по требованию налогового органа.

3. Залог имущества как способ обеспечения обязанности по уплате налога применяется в случае:

а) если обязанность по исчислению налога (сбора) возлагается на налоговый орган;

б) предоставления налогоплательщику отсрочки (рассрочки) по уплате налога (сбора);

в) взыскания недоимки с налогоплательщиков;

г) направления налогоплательщику требования об уплате налога.

4. Пеня как способ обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов применяется:

а) налогоплательщиком к налоговому органу;

б) налоговым органом к налогоплательщикам;

в) финансовым органом к налоговым агентам;

г) налоговым агентом к налогоплательщикам.

5. Арест имущества как способ обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов означает:

а) ограничение права налогоплательщика пользоваться и распоряжаться имуществом, на который наложен;

б) конфискацию имущества;

в) инвентаризацию имущества;

г) реализацию имущества.

6. Если осуществляется арест имущества как способ обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов, то соблюдается следующая очередность обращения взыскания на имущество:

а) сначала взыскание обращается на имущество, предназначенное для непосредственного участия в производстве; затем – на готовую продукцию; на имущество, сдаваемое в аренду; на ценные бумаги и валютные ценности;

б) взыскание в первую очередь обращается на легковой автотранспорт, затем на готовую продукцию; станки, оборудование и производственные здания; ценные бумаги и валютные ценности;

в) сначала взыскание обращается на имущество, сдаваемое в аренду; оборудование, не предназначенное для непосредственного участия в производстве; на готовую продукцию; имущество, непосредственно участвующее в процессе производства; сырье, материалы, валютные ценности;

г) взыскание обращается на легковой автотранспорт; затем – на готовую продукцию, сырье и материалы, предназначенные для процесса производства; на имущество, предназначенное для непосредственного участия в производстве; на имущество, сданное в аренду.

7. Действия налогового органа при осуществлении процедуры ареста имущества налогоплательщика-организации предусматривают:

а) вынесение решения (постановления) о взыскании налога, направление в трехдневный срок соответствующего постановления судебному приставу-исполнителю;

б) вынесение решения (постановления) о наложении ареста и передачу иска в суд;

в) вынесение решения (постановления) об аресте имущества, осуществление его ареста и последующую реализацию имущества;

г) подачу иска в суд о наложении ареста на имущество налогоплательщика-недоимщика.

8. Арест имущества налогоплательщика-организации производится в случае:

а) неисполнения обязанности по уплате налога и отсутствия денежных средств на счетах налогоплательщика в банке;

б) непредставления налоговой декларации в течение десяти дней после установленного срока ее представления;

в) отказа представить документы, необходимые для исчисления и уплаты налога по требованию налогового органа;

г) неисполнения в установленные сроки обязанности по уплате налога, пеней и штрафов и при наличии у налоговых органов достаточных оснований полагать, что он предпримет меры скрыть свое имущество.

9. Если налоговым органом принято решение об аресте имущества, это означает:

а) конфискацию имущества по решению суда;

б) конфискацию имущества по решению налогового органа;

в) отчуждение имущества, находящегося в собственности налогоплательщика, в уплату налога;

г) ограничение права собственности налогоплательщика в отношении его имущества, при котором он не вправе распоряжаться арестованным имуществом.

10. Налоговым органом решение о приостановлении операций по счетам принимается:

а) с момента выявления недоимки у налогоплательщика;

б) не ранее принятия решения о взыскании налога;

в) одновременно или до принятия решения о взыскании

налога;

г) не позднее следующего дня после истечения срока уплаты налога.

11. Основание для принятия решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации:

а) отказ руководителя организации от представления налоговому органу бухгалтерской отчетности, налоговых расчетов и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов;

б) неисполнение налогоплательщиком-организацией в установленный законодательством срок обязанности по уплате налога и вынесение решения о взыскании налога;

в) отказ от требования налогового органа представить документы, подтверждающие уплату (перечисление) налога в бюджет;

г) принятие решения о взыскании налога и неисполнение налогоплательщиком требования об уплате налога, пеней или штрафов.

12. Решение о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика-организации принимается:

а) не позднее принятия решения о взыскании налога;

б) в течение одного года после истечения срока исполнения требования об уплате налога;

в) одновременно с принятием решения о взыскании налога;

г) не позднее шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога.

4.3. Внесудебный порядок взыскания недоимок

Недоимка – сумма налога или сбора, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок. Налоговые органы наделены правом взыскания недоимок по налогам (сборам) и задолженности по пеням и штрафам с организаций и индивидуальных предпринимателей во внесудебном порядке, т. е. самостоятельно, на основании собственного решения. Взыскание недоимки осуществляется принудительно за счет денежных средств, находящихся на счетах в банке, а при их недостаточности или отсутствии информации у налогового органа о таких счетах – за счет иного имущества налогоплательщика-недоимщика.

Согласно налоговому законодательству, налогоплательщики-юридические лица уплату налога осуществляют преимущественно путем сдачи соответствующим банкам платежных поручений на перечисление налогов в бюджет. Они обязаны сдать в банк такое поручение не позднее наступления срока платежа. Если на день платежа на счете налогоплательщика – достаточный остаток денежных средств для выполнения платежного поручения, то его обязанность по уплате налога считается исполненной с момента предъявления в банк поручения на перечисление денежных средств с его счета в банке на соответствующий счет Федерального казначейства для зачисления соответствующих сумм в бюджетную систему Российской Федерации. Причем признается это независимо от времени фактического зачисления денежных сумм на соответствующий бюджетный или внебюджетный счет. Применительно к налогоплательщику-физическому лицу, уплачивающему налоги наличными денежными средствами, налог (сбор) считается уплаченным с момента внесения денежной суммы в банк или кассу органа местного самоуправления либо организацию связи.

При неуплате (неполной уплате) в бюджет налогов (или сборов) в установленные сроки образуется недоимка. Сумма соответствующих пеней и штрафов, не уплаченных в срок, также образует налоговую задолженность.

Наличие недоимки для налогового органа – основание для применения к организации процедуры принудительного взыскания налоговой задолженности, установленной НК РФ.

При внесудебном порядке взыскания недоимки налоговый орган, в котором налогоплательщик состоит на учете, прежде

всего направляет налогоплательщику требование об уплате налога. Требование об уплате налога – это направленное налогоплательщику письменное извещение о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить данную сумму в установленный срок. Этот документ направляется налогоплательщику не позднее трех месяцев со дня выявления недоимки. Требование об уплате налога по результатам налоговой проверки должно быть направлено налогоплательщику в течение десяти дней с даты вступления в силу соответствующего решения о ее результатах.

Требование об уплате налога содержит сведения о сумме задолженности по налогу, размеру пеней, начисленных на момент направления требования, сроке уплаты налога, установленного законодательством о налогах и сборах, сроке исполнения требования, а также мерах по взысканию налога и обеспечению исполнения обязанности по уплате налога, которые могут быть применены в случае неисполнения требования налогоплательщиком.

Как правило, требование об уплате налога должно быть исполнено в течение десяти календарных дней с момента (даты) его получения. Однако в требовании может быть указан и более продолжительный период времени для уплаты налога. Если организация не уплатила налог в срок, установленный в требовании, то руководитель налогового органа (или его заместитель) вправе не позднее двух месяцев после его истечения принять решение о взыскании налога. Решение о взыскании, принятое после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит. В этом случае налоговый орган вправе обратиться в арбитражный суд с исковым заявлением о взыскании с налогоплательщика причитающейся к уплате суммы налога.

Решение налогового органа о взыскании налога (или сбора) направляется налогоплательщику-недоимщику в течение шести дней после его принятия. Затем в течение одного месяца со дня принятия решения налоговый орган направляет в банк, в котором открыты счета налогоплательщика (налогового агента), поручение на списание с этих счетов и перечисление сумм налога в бюджетную систему Российской Федерации. Поручение налогового органа – это его распоряжение, направляемое в банк на списание и перечисление в соответствующие бюджеты необходимых денежных средств со счета налогоплательщика на счета Федерального казначейства.

В поручении указываются счета организации, с которых нужно перечислить налог, и сумма, подлежащая перечислению.

Взыскание налога может быть произведено с рублевых расчетных (текущих) счетов, а при недостаточности средств на рублевых счетах – с валютных.

Взыскание налога с валютных счетов производится в сумме, эквивалентной сумме платежа в рублях по курсу ЦБ РФ, установленному на день продажи валюты. При взыскании средств, находящихся на валютных счетах, налоговый орган одновременно с поручением на перечисление налога направляет второе поручение банку на продажу валюты, находящейся на счете налогоплательщика, в срок не позднее следующего дня.

Банк должен исполнить поручение налогового органа не позднее одного дня, следующего за днем его получения, при условии, что взыскание налога производится с рублевых счетов. При взыскании с валютных счетов – не позднее двух операционных дней. Разумеется, данные сроки соблюдаются, когда это не нарушает порядок очередности платежей, установленный гражданским законодательством. Эта очередность регулируется ст. 855 ГК РФ и применяется с учетом постановления КС РФ от 23 декабря 1997 г. № 21-П, т. е. поручение на уплату налога исполняется в третью очередь.

В случае, если на день получения банком поручения налогового органа отсутствует необходимая денежная сумма, банк исполняет поручение налогового органа по мере поступления денежных средств: не позднее одного операционного дня, следующего за днем каждого такого поступления на рублевые счета, и не позднее двух операционных, следующих за днем каждого такого поступления на валютные счета.

Взыскание налога может быть произведено также с депозитного счета налогоплательщика. Однако взыскивать недоимку с депозитного счета нельзя, если не истек срок действия депозитного договора. При его наличии налоговый орган может дать поручение банку на перечисление по истечении срока действия депозитного договора денежных средств с депозитного счета на расчетный (текущий) счет налогоплательщика, если к этому времени не будет исполнено направленное в банк поручение налогового органа на перечисление налога.

Исполнение решения о взыскании может быть обеспечено путем приостановления операций по счетам организации в банке. Причем если на один счет выставляется поручение налогового органа, то по остальным счетам операции приостанавливаются. Иначе выставлять инкассо не имеет смысла. Решение о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, открытым в банке, принимает руководитель налогового органа

(заместитель) и направляет его в банк по месту открытия счетов (расчетных, валютных и др.).

Если денежных средств на счетах в банке у налогоплательщика (налогового агента) недостаточно либо у налогового органа отсутствует информация о таких счетах, то взыскание недоимки по налогам, а также пеней и штрафов осуществляется за счет иного имущества налогоплательщика-недоимщика. Такое взыскание осуществляется в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога, и с учетом тех сумм, которые уже взысканы со счетов организации налоговым органом. Содержание этого действия состоит из ареста (описи) имущества, его изъятия и принудительной реализации. Виды имущества, на которые судебный пристав обращает взыскание, определены НК РФ.

Процессуальные действия заключаются в следующем.

Руководитель налогового органа (его заместитель) принимает решение (в форме постановления) о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика. Решение о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика-организации (налогового агента) или индивидуального предпринимателя может быть принято в течение одного года после истечения срока исполнения требования об уплате налога. На постановление о взыскании налога, подписанное руководителем (его заместителем) и заверенное гербовой печатью налогового органа, необходимо получить санкцию прокурора. После этого решение (в форме постановления) направляется в течение трех дней в службу судебных приставов для исполнения.

Судебные приставы при исполнении действий по взысканию налога за счет иного имущества действуют согласно Федеральному закону об исполнительном производстве. Постановление налогового органа для них – исполнительный документ и должно быть исполнено в двухмесячный срок со дня его поступления.

Порядок взаимодействия налоговых органов Российской Федерации и служб судебных приставов органов юстиции субъектов Российской Федерации по принудительному исполнению постановления налоговых органов и иных исполнительных документов утвержден совместным приказом МНС России и Министерства юстиции Российской Федерации (Минюста России) от 25 июля 2000 г. № ВГ-3-10/ 265/215. Данным приказом установлен перечень документов, которые налоговая инспекция направляет судебному приставу-исполнителю вместе с постановлением.

Судебному приставу-исполнителю передаются содержащиеся

в налоговом органе сведения об имуществе организации (в том числе дебиторской задолженности) и (или) об имущественных комплексах, реализация которых, по мнению налогового органа, даст наибольший эффект. Кроме того, судебному приставу-исполнителю представляются данные о лицах, ответственных за финансово-хозяйственную деятельность организации, фактические адреса, телефоны головной организации и ее структурных подразделений; информация о кассовых аппаратах и местах их установки. Если налоговый орган, согласно ст. 77 НК РФ, производил арест имущества организации, то в службу судебных приставов передается копия протокола ареста имущества и копия акта описи (при их наличии).

Судебный пристав-исполнитель, приняв к исполнению постановление налогового органа, в трехдневный срок со дня его поступления выносит постановление о возбуждении исполнительного производства. В данном постановлении устанавливается пятидневный срок для «добровольного» погашения должником задолженности. В случае невыполнения данных требований постановление исполняется принудительно. При этом судебный пристав-исполнитель вправе произвести оценку имущества и его продажу. Имущество, на которое обращено взыскание, судебный пристав-исполнитель оценивает по рыночным ценам, действующим на день исполнения исполнительного документа. Налоговый орган и организация вправе не согласиться с данной оценкой. Тогда судебный пристав-исполнитель обязан назначить специалиста для определения стоимости такого имущества. Имущество в виде товарно-материальных ценностей реализуется в специализированных организациях на комиссионных или иных договорных началах.

Средства, полученные от реализации имущества, направляются на погашение налоговой задолженности, а также расходов на оплату исполнительского сбора (7 % от взыскиваемой суммы), расходов по совершению исполнительных действий, штрафов, наложенных на должника за неисполнение исполнительного документа. Денежные средства от реализации имущества поступают на депозитный счет подразделения судебных приставов и направляются в необходимой сумме в семидневный срок на счет Федерального казначейства на погашение задолженности налогоплательщика по соответствующим налогам.

В случае отсутствия должника и его имущества по месту нахождения, указанному в исполнительном документе налогового органа, судебный пристав-исполнитель выносит постановление о розыске должника (его имущества). При

взыскании налога за счет имущества организации, не являющегося денежными средствами, обязанность по его уплате считается исполненной с момента реализации этого имущества и погашения задолженности налогоплательщика (налогового агента) за счет вырученных средств.

Контрольные вопросы

1. Что понимается под недоимкой?
2. Какими полномочиями наделены налоговые органы при взыскании недоимок?
3. Что такое внесудебный порядок взыскания недоимок?
4. С каких налогоплательщиков налоговые органы вправе взыскивать недоимки во внесудебном порядке?
5. Каков порядок взыскания налоговой задолженности?
6. Что такое требование об уплате налога, каково его назначение?
7. Каков порядок взыскания налоговой задолженности за счет денежных средств организаций, находящихся на счетах в банке?
8. Каков порядок взыскания налоговой задолженности за счет иного имущества налогоплательщика-недоимщика?

Тесты

1. Недоимка – это:

а) сумма налога (сбора), уменьшенная налогоплательщиком в результате применяемых схем минимизации налоговых обязательств;

б) сумма налога (сбора), не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок;

в) разница между суммой налога, причитающейся к уплате в бюджет, и суммой начисленных платежей за соответствующий налоговый период;

г) разница между суммой налога, фактически внесенного в бюджет, и суммой, полагающейся к уплате в порядке авансовых платежей.

2. Внесудебный порядок взыскания недоимок по налогам применяется:

а) только для организаций-налогоплательщиков;

б) для налогоплательщиков-организаций и физических лиц-индивидуальных предпринимателей;

в) для физических лиц, не являющихся индивидуальными

предпринимателями;

г) для всех физических лиц.

3. Срок принятия решения о взыскании налога:

а) не позднее двух месяцев после истечения срока уплаты налога, установленного в требовании об уплате налога;

б) после истечения срока уплаты налога, но не позднее десяти дней после истечения требования об уплате налога;

в) после истечения срока уплаты налога, установленного законодательством, но не позднее пяти дней после вынесения постановления об уплате налога;

г) после истечения срока уплаты налога, установленного законодательством, но не позднее 60 дней после истечения срока исполнения требования об уплате налога.

4. По результатам налоговой проверки требование об уплате налога направляется:

а) в течение десяти дней с даты вступления в силу решения налогового органа по результатам налоговой проверки;

б) в течение десяти дней с даты составления акта проверки;

в) не позднее десяти дней по окончании налоговой проверки;

г) не позднее 60 дней со дня вступления принятия решения налогового органа по результатам налоговой проверки.

5. Взыскание налога производится со счетов:

а) валютных и транзитных;

б) валютных и расчетных;

г) недоимщика;

д) дебиторов.

6. Установлен следующий порядок взыскания налога с валютного счета налогоплательщика-организации:

а) взыскание обращается на валютный счет при недостаточности средств на рублевых счетах;

б) налоговая инспекция обращается с иском в суд о списании средств с валютных счетов при отсутствии рублевых средств на расчетных, текущих и иных счетах организации;

в) взыскание обращается на валютный счет в случае отсутствия в течение десяти календарных дней рублевых средств на расчетных, текущих и иных счетах налогоплательщика;

г) взыскание обращается на расчетный и (или) на валютный счет по усмотрению налогового органа.

7. Поручение налогового органа – это:

а) распоряжение налогового органа, направляемое в банк на списание и перечисление в соответствующие бюджеты необходимых денежных средств со счета налогоплательщика;

б) документ, выдаваемый налоговому инспектору на проведение выездной налоговой проверки;

в) платежное поручение, представляемое налогоплательщиком в банк для списания денежных средств с его расчетного счета на счет соответствующего бюджета;

г) документ, выписываемый банком, удостоверяющий списание денежных средств со счета налогоплательщика на счет налогового органа.

8. Решение о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика-организации принимается:

а) не позднее принятия решения о взыскании налога;

б) в течение одного года после истечения срока исполнения требования об уплате налога;

в) одновременно с принятием решения о взыскании налога;

г) не позднее шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога.

9. При взыскании налога за счет имущества налогоплательщика-организации обязанность по уплате считается исполненной с момента:

а) наложения ареста на имущество налогоплательщика;

б) реализации имущества и погашения задолженности за счет вырученных сумм;

в) передачи имущества налогоплательщика соответствующему органу для последующей реализации;

г) передачи иска в суд о взыскании налога с имущества налогоплательщика.

10. Налоговый орган лишается права на взыскание недоимки во внесудебном порядке по истечении:

а) 60 дней после срока уплаты налога;

б) 60 дней со дня вынесения налоговым органом решения о взыскании недоимки;

в) 10 дней, установленных в требовании об уплате налога;

г) двух месяцев после истечения срока уплаты налога, установленного в требовании об уплате налога.

11. Поручение налогового органа на перечисление сумм налога в бюджетную систему Российской Федерации направляется в банк, в котором открыт счет налогоплательщику, в следующий срок:

а) в течение одного месяца со дня принятия решения о взыскании;

б) в течение двух месяцев со дня принятия решения о взыскании;

в) не позднее 60 дней с установленного срока уплаты налога;

г) не позднее трех месяцев после наступления срока уплаты налога.

12. Срок направления налогоплательщику требования об

уплате налога:

а) не позднее даты срока уплаты налога;

б) не позднее трех месяцев со дня выявления недоимки налоговым органом;

в) не позднее 60 дней с установленного срока уплаты налога;

г) не позднее трех месяцев после наступления срока уплаты налога.

13. Требование об уплате налога – это:

а) распоряжение налогового органа, направляемое в банк, на списание и перечисление в соответствующие бюджеты необходимых денежных средств со счета налогоплательщика;

б) распоряжение налогового органа банку в письменной форме в виде требования об обязательном переводе средств с депозитного счета на расчетный либо валютный счет при отсутствии у налогоплательщика средств на них, но при наличии средств на депозитном счете, если имеется недоимка по налогу;

в) официальный письменный документ, адресованный налогоплательщику и содержащий полную информацию о начисленных налогах и имеющихся к последнему претензий по уплате налога (требующий уплатить налог в установленный законом срок);

г) направленное налогоплательщику письменное извещение о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога и соответствующие пени.

14. В случае взыскания недоимки при отсутствии у налогоплательщика средств на расчетном или валютном счете и при наличии средств на депозитном счете налоговые органы вправе:

а) выставить организации-недоимщику требование об обязательном переводе средств с депозитного счета на расчетный либо валютный счет;

б) обратиться в арбитражный суд с иском о расторжении депозитного договора организации-недоимщика;

в) взыскать сумму недоимки за счет средств, находящихся на депозитном счете по истечении десяти дней с момента выставления организации-недоимщику требования о перечислении средств на валютный или расчетный счет;

г) дать банку поручение (распоряжение) на перечисление по истечении срока действия депозитного договора денежных средств с депозитного счета на расчетный (текущий) счет налогоплательщика или налогового агента.

15. Процедура взыскания недоимки с денежных средств налогоплательщика, находящихся на валютном счете в банке,

следующая:

а) выставить поручение к валютному счету и средства в инвалюте перечислить в бюджет;

б) предложить налогоплательщику по согласованию с банком исполнить поручение налогового органа за счет инвалюты, находящейся на счетах в банке;

в) предложить банку по согласованию с налогоплательщиком продать необходимое количество инвалюты и перечислить вырученные средства в рублях в бюджет;

г) налоговый орган направляет в банк, где открыт счет налогоплательщика, одновременно поручение на перечисление налога в бюджет и поручение (банку) на продажу не позднее следующего дня инвалюты налогоплательщика в сумме, эквивалентной сумме платежа в рублях по курсу ЦБ РФ на дату продажи инвалюты.

16. Процесс принудительного взыскания налогов включает в себя последовательное осуществление следующих мероприятий:

а) направление налоговым органом в банк инкассового поручения, принятие решения, исполнение банком инкассового поручения;

б) исполнение банком требования налогового органа о переводе денежных средств в бюджет, представление налоговым органом банку поручения, принятие решения о взыскании налога;

в) принятие налоговым органом решения о взыскании налога, направление в банк, где открыты счета налогоплательщика, поручения на перечисление налога в бюджет, исполнение банком поручения налогового органа;

г) принятие налоговым органом решения о взыскании налога, направление в банк, где открыт счет, поручения, извещение банком налогоплательщика об изменении договора банковского счета, исполнение поручения налогоплательщика на перечисление денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации.

4.4. Роль банков в обеспечении полноты и своевременности уплаты налоговых платежей в бюджет клиентами-налогоплательщиками

Своевременное и полное поступление налоговых платежей в бюджетную систему Российской Федерации зависит от многих факторов, среди которых и наличие достаточного объема денежных средств как у налогоплательщика, так и у банка, в котором он обслуживается.

Согласно НК РФ, основополагающему законодательному акту по налогам, регулирующему налоговые отношения в Российской Федерации, налогоплательщики-организации обязаны самостоятельно до наступления срока платежа сдать в банк или кредитные организации поручения на перечисление налогов в бюджетную систему Российской Федерации (ст. 45).

Обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления им в банк поручения на перечисление налога в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика на день платежа (пп. 1 п. 3 ст. 45).

Налогоплательщик имеет право отозвать поручения из банков, в том числе из ликвидированных (после отзыва лицензии ЦБ РФ). Однако в случае отзыва налогоплательщиком или возврата банком налогоплательщику платежного поручения на перечисление суммы налога в бюджет обязанность по уплате налога не признается исполненной (пп. 1 п. 4 ст. 45).

Если налогоплательщик совершил все действия по обеспечению поступления соответствующей суммы налога в бюджет, которые был обязан совершить в соответствии с налоговым законодательством (своевременно представил банку надлежаще оформленное поручение на перечисление налоговых платежей в бюджет при наличии денежных средств на счете), а банк по платежному поручению налогоплательщика списал с его расчетного счета денежные средства в уплату налогов, но они по каким-либо причинам не были зачислены банком на счет Федерального казначейства, тем не менее считается, что налогоплательщик не имеет задолженности перед бюджетом и, следовательно, к нему не могут быть применены налоговые санкции за несвоевременные расчеты с бюджетом.

Положениями ст. 45 НК РФ на первом этапе ее введения пользовались проблемные банки и налогоплательщики, имевшие в них счета и банковские ценные бумаги. Налогоплательщик предъявлял векселя, облигации банка к погашению, а также поручения по налоговым платежам, «деньги» от погашения ценных бумаг зачислялись на расчетный счет клиента, ими оплачивались поручения по перечислению налогов в бюджет. При отсутствии средств на корреспондентском счете банка денежные средства до бюджета не доходили. Министерство Российской Федерации по налогам и сборам (ныне – ФНС России), опираясь на другие положения налогового законодательства, разъяснило, что такая сделка юридически может быть признана ничтожной, в результате чего исполнение обязательств перед бюджетом не будет зафиксировано (Положение МНС России от 9 декабря 1999 г. № АП-6-18/995).

В настоящее время налоговые органы ведут активную работу по снижению сумм денежных средств, списанных с расчетных счетов налогоплательщиков, но не зачисленных на счета по учету доходов бюджетов и государственных внебюджетных фондов. Однако они не могут подменять налогоплательщиков и направлять в ЦБ РФ запросы, содержащие требования об отзыве неисполненных платежных поручений, а также предоставлении информации о причинах неисполнения ликвидированными банками платежных поручений налогоплательщиков.

Для большей прозрачности работы банков, предотвращения «зависания» налоговых платежей при финансовых кризисах, в 2006 г. в НК РФ было внесено положение, устанавливающее обязанность банка по информированию налоговых органов при невозможности исполнения поручений по налоговым платежам в срок в связи с отсутствием (недостаточностью) денежных средств на корреспондентском счете. Не позднее дня, следующего за днем истечения срока исполнения поручения, банк обязан сообщить о неисполнении (частичном исполнении) поручения в налоговый орган по месту своего нахождения, а также:

✓ по платежным поручениям клиента – в налоговый орган налогоплательщика;

✓ поручениям налогового органа – в налоговый орган, направивший поручение.

При наличии на счете денежных средств, сумма которых достаточна для удовлетворения всех требований, списание осуществляется в порядке поступления распоряжений клиента и других документов на списание (календарная очередность), если иное не предусмотрено гражданским законодательством. Кредитная организация, ЦБ РФ обязаны осуществить

перечисление средств клиента и зачисление средств на его счет не позднее следующего операционного дня после получения соответствующего платежного документа, если иное не установлено федеральным законом, договором или платежным документом (ст. 31 Закона о банках и банковской деятельности). Аналогичное требование относительно платежей клиентов-налогоплательщиков в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующие счета казначейства содержится и в ст. 60 НК РФ.

Банк не вправе задерживать исполнение поручений налогоплательщиков и налоговых органов (если таковые будут выставлены) на перечисление налоговых платежей в бюджетную систему Российской

Федерации и использовать средства клиентов в качестве кредитных ресурсов (ст. 45 и 60 НК РФ). Нарушение банком срока исполнения поручения налогоплательщика о перечислении налога (сбора) (с 2007 г. – и пени, штрафов) влечет применение к банку меры ответственности в размере $^{1}/_{150}$ ставки рефинансирования ЦБ РФ, но не более 0,2 % за каждый день просрочки (п. 1 ст. 133 НК РФ). Штраф списывается в бесспорном порядке поручением по решению руководителя налогового органа (ст. 136 НК РФ). При этом с 2007 г. пени с банка в такой ситуации не взимаются.

Применение мер ответственности не освобождает банк от обязанности перечислить в бюджетную систему Российской Федерации сумму налога. В случае неисполнения банком указанной обязанности в установленный срок к нему применяются меры по взысканию неперечисленных сумм налога (сбора) за счет денежных средств в порядке, аналогичном порядку взыскания платежей налогоплательщиков (налоговых агентов).

Неоднократное нарушение указанных обязанностей в течение одного календарного года – основание для обращения налогового органа в ЦБ РФ с ходатайством об аннулировании лицензии на осуществление банковской деятельности.

В случае недостаточности средств на расчетном (текущем) счете клиента для выполнения всех платежей банк помещает предъявленные, но не выполненные по указанной причине платежные документы в картотеку, учитываемую на внебалансовом счете № 90902 «Расчетные документы, не оплаченные в срок». Платежные документы по перечислению налоговых платежей в бюджет могут быть отозваны из картотеки только налоговым органом в письменной форме. Допускается частичная оплата платежных поручений из картотеки. Запись о частичном платеже выполняется исполнителем банка на

оборотной стороне платежного поручения.

Порядок расположения неоплаченных расчетных документов в картотеке к внебалансовому счету № 9929 «Расчетные документы, не оплаченные в срок» должен соответствовать ГК РФ, а также нормам, определяющим порядок применения налогового законодательства Российской Федерации.

Статья 855 ГК РФ (признается п. 6 ст. 46 НК РФ) устанавливает следующую очередность списания средств при недостаточности денежных средств на счете клиента для удовлетворения всех предъявляемых к нему требований.

В первую очередь осуществляется списание средств по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств со счета для удовлетворения требований о возмещении вреда, причиненного жизни и здоровью, а также требований о взыскании алиментов.

Перечисление средств, предназначенных для оплаты алиментов, профсоюзных взносов по заявлению работника из его заработной платы в безналичном порядке, производится в шестую очередь как и оплата почтовых услуг в том и другом случае.

Во вторую очередь производится списание по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по выплате выходных пособий и оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору, в том числе по контракту, по выплате вознаграждений по авторскому договору.

В третью очередь производится списание по платежным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору (контракту), а также по отчислениям в Пенсионный фонд Российской Федерации (ПФР), в фонд социального страхования РФ, фонды обязательного медицинского страхования.

В четвертую очередь производится списание средств по платежным документам, предусматривающим платежи в бюджет и государственные внебюджетные фонды, отчисления в которые не предусмотрены в третьей очереди.

В пятую очередь производится списание средств по исполнительным документам, предусматривающим удовлетворение других денежных требований.

В шестую очередь – по другим платежным документам.

Установленную гражданским законодательством очередность НК РФ признает основополагающей и при расчетах с бюджетной системой Российской Федерации (ст. 60 НК РФ). Однако Федеральным законом от 26 февраля 1997 г. № 29-ФЗ «О бюджете

на 1997 год» (с последующей пролонгацией в законах о бюджете на соответствующий год, в частности ст. 29 Федерального закона от 17 декабря 2006 г. № 238-ФЗ «О федеральном бюджете на 2007 год») третья и четвертая очередь объединены единой календарной очередностью.

Списание средств со счета по поручениям, относящимся к одной группе очередности, производится в порядке календарной очередности поступления документов или наступления сроков платежа.

Для обеспечения выполнения указанной очередности, удовлетворения интересов государства, работников и других лиц предприняты определенные меры, выразившиеся в режиме ведения банковских счетов и порядке осуществления операций банков. Так, при расчетах наличными деньгами организации должны вносить (сдавать) их непосредственно в кассу налогоплательщика, поставляющего продукцию или оказывающего услуги. За нарушение данного положения предусмотрен штраф в двукратном размере суммы взноса. Соответственно уплату налогов (сборов) с использованием наличных денежных средств организация может осуществлять только в два этапа: с обязательным взносом наличных денежных средств на свой расчетный счет в кредитной организации (банке) и перечислением в установленном порядке денежных средств с этого счета на соответствующий счет органа Федерального казначейства.

Согласно назначению и порядку ведения расчетного счета именно на этот счет должна направляться вся выручка организации от реализации не только продукции (работ, услуг), но и имущества, в том числе ценных бумаг, валюты и т. д. Банковскими нормативными документами установлено, что предоставление кредита клиенту и его погашение также должны осуществляться через его расчетный (текущий) счет. При наличии картотеки к расчетному счету может создаться ситуация, при которой ссуда, полученная на конкретные цели, должна быть прежде всего направлена на выполнение неоплаченных платежных документов, в том числе по налоговым платежам. Тем не менее действия банков по предоставлению (размещению) денежных средств клиентам банка – юридическим лицам, минуя их расчетные счета, является нарушением норм, установленных ЦБ РФ, а с точки зрения налогового законодательства при наличии картотеки классифицируются как создание ситуации отсутствия денежных средств на расчетном счете клиента и соответственно наказывается (п. 2 ст. 135 НК РФ). Аналогично решается и вопрос с зачислением денежных средств

непосредственно на ссудный счет, минуя расчетный.

Налоговые органы имеют право требовать от банков документы, подтверждающие исполнение платежных поручений налогоплательщиков и поручений налоговых органов о списании со счетов налогоплательщиков сумм налогов и санкций за налоговые правонарушения (ст. 31 НК РФ). Банк обязан представить в налоговый орган копию поручения в течение пяти дней со дня получения требования налогового органа (п. 7 ст. 45 НК РФ).

Налоговые органы могут взыскивать платежи в бюджет в случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок, а также штрафные санкции в виде пени за несвоевременную уплату налогов и сборов в принудительном порядке путем обращения взыскания на денежные средства налогоплательщиков на расчетных (текущих) счетах налогоплательщиков в банках (п. 1, 9 ст. 46 НК РФ).

Взыскание налога производится по решению налогового органа путем направления в банк поручения налогового органа на списание и перечисление в бюджетную систему Российской Федерации денежных средств со счетов налогоплательщиков (налоговых агентов) (п. 2 ст. 46 НК РФ). Поручение налогового органа выставляют налоговые органы, где налогоплательщик состоит на налоговом учете, или вышестоящий налоговый орган.

Решение о взыскании принимается после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога, но не позднее двух месяцев по истечении этого срока. Решение о взыскании, принятое после указанного времени, считается недействительным и исполнению не подлежит. Все дальнейшие действия производятся через суд (в течение шести месяцев по истечении срока исполнения требования об уплате налога). Решение о взыскании необходимых денежных средств доводится до сведения налогоплательщика в срок не позднее шести дней после его вынесения.

Поручение налогового органа на перечисление сумм налога в бюджетную систему Российской Федерации направляется в банк, в котором открыты счета налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя, в течение одного месяца со дня принятия решения о взыскании. В нем должно содержаться указание на сумму, подлежащую перечислению, на те счета налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя, с которых должно быть произведено перечисление налога, и на те счета, на которые надо зачислить средства.

Поручение налогового органа о взыскании со счетов

налогоплательщиков-предприятий сумм налогов, не внесенных ими в установленные сроки, принимается банком к исполнению независимо от согласия налогоплательщика-клиента. Исполнение поручения налогового органа осуществляется в очередности, установленной ГК РФ (п. 4 ст. 46 НК РФ), т. е. в очередности, действующей для бюджетных платежей (третья и четвертая очереди).

Взыскание налога может производиться с рублевых расчетных (текущих) и иных банковских счетов, за исключением ссудных и бюджетных счетов организаций. Инкассовое поручение к рублевому счету должно быть исполнено не позднее одного (!) операционного дня, следующего за днем его получения (п. 6 ст. 46 НК РФ). В случае недостаточности (отсутствия) денежных средств на счетах налогоплательщиков при получении банком поручения налогового органа на перечисление налога распоряжение исполняется по мере поступления денежных средств на эти счета также не позднее одного операционного дня со дня, следующего за днем каждого такого поступления на рублевые счета. При этом установленная ГК РФ очередность платежей не должна нарушаться ни в том, ни в другом случае (п. 6 ст. 46 НК РФ).

Поручения на валютные счета налоговые органы с 2007 г. могут выставлять только при отсутствии или недостаточности средств на рублевых счетах предприятий, учреждений и организаций (до изменений могли быть выставлены независимо от наличия средств). Недостаточность определяется в отношении не только самих налоговых и иных обязательных платежей, но также пени за задержку их уплаты. Взыскание налога с валютных счетов организаций производится в сумме, эквивалентной сумме платежа в рублях по курсу ЦБ РФ на дату продажи валюты (п. 5 ст. 46 НК РФ). При этом в банк одновременно с поручением налогового органа на перечисление налога руководитель (заместитель) налогового органа не позднее следующего дня направляет поручение на продажу валюты налогоплательщика (налогового агента). Поручение к валютному счету должно быть исполнено не позднее двух операционных дней, в том числе и при недостаточности средств на валютном счете после каждого пополнения указанного счета. Расходы, связанные с продажей иностранной валюты, осуществляются за счет налогоплательщика (налогового агента).

В случае, если банк неправомерно не исполнит поручение налогового органа на перечисление налога или сбора, а также пени и штрафа при наличии на счете клиента достаточных денежных средств для уплаты налога, включая пени, с него будет

взыскан штраф в размере $^1/_{150}$ ставки рефинансирования ЦБ РФ, но не более 0,2 % за каждый календарный день просрочки (т. е. аналогично несвоевременному исполнению платежного поручения клиента-налогоплательщика по налоговым платежам) (п. 1 ст. 135 НК РФ).

При отсутствии средств на расчетном (текущем) или валютных счетах, но при наличии их у налогоплательщика на рублевых или валютных депозитных счетах налоговые органы не вправе взыскивать с них средства для целей погашения недоимки по налоговым платежам до истечения срока депозитного договора. Однако налоговый орган вправе дать банку поручение на перечисление денежных средств с депозитного счета на расчетный (текущий) счет по истечении срока действия депозитного договора, соответственно о невозможности пролонгации депозитного договора, если к этому времени не будет исполнено поручение налоговых органов на перечисление налога (п. 5 ст. 46 НК РФ). В случае несоблюдения этого условия налоговый орган вправе обратиться с иском в суд или арбитраж о расторжении депозитного договора и перечислении средств на расчетный или валютный счет.

При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика или отсутствии информации о счетах налогоплательщика налоговый орган вправе взыскать налог за счет иного имущества налогоплательщика (п. 7, 8 ст. 46 НК РФ). Так, налоговые органы имеют право приостановить операции по счетам налогоплательщика в банках (п. 5 ст. 31, п. 8 ст. 46 НК РФ). Однако арест, согласно ст. 26 Закона о банках и банковской деятельности, на денежные средства юридических лиц, находящиеся в банках, может быть наложен не иначе как по решению судов, постановлению следственных органов или арбитражного суда.

Приостановление операций по счетам налогоплательщика в банке означает прекращение банком всех расходных операций по данному счету, если иное не предусмотрено НК РФ. Но приостановление не распространяется на платежи, очередность исполнения которых предшествует исполнению обязанности по уплате налога (ст. 76 НК РФ). Кроме того, такое решение не распространяется на операции по списанию и перечислению денежных средств в счет уплаты налогов, сборов, пеней и штрафов. Наконец, решение о приостановлении операций с 2007 г. распространяется не на всю сумму, находящуюся на счете, а только на ее часть в пределах суммы, указанной в решении о приостановлении (кроме случаев, когда приостановление связано с непредставлением декларации).

Решение о приостановлении операций налогоплательщика по его счетам в банке может быть принято как одновременно с вынесением решения о взыскании налога в бесспорном порядке, так и после принятия такого решения. Решение о приостановлении операций налогоплательщика по его счетам в банке направляется налоговым органом банку одновременно с уведомлением налогоплательщика и передается под расписку или иным способом, свидетельствующим о дате получения этого решения. В новых условиях фиксации даты и времени получения банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам уделяется особое внимание. Одновременно с банком направляется уведомление налогоплательщикам по утвержденной форме. Решение о приостановлении операций (или о его отмене) с 2007 г. может быть направлено и в электронном виде в соответствии с порядком, который утверждается ЦБ РФ по согласованию с ФНС России.

Налоговым органам с 2007 г. предоставляется право обращаться в суд с исками о возмещении ущерба из-за неправомерных действий банка по списанию денежных средств со счета налогоплательщика уже после получения решения о приостановлении операций. Суд может обязать банк возместить ущерб государству.

В то же время, если общая величина денежных средств организации на счетах, операции по которым приостановлены, превышают указанную в решении сумму, налогоплательщик имеет право подать в налоговый орган заявление об отмене приостановления операций по своим счетам (п. 9 ст. 76 НК РФ). В заявлении указывается счет (счета), на котором достаточно денежных средств для выполнения предъявленных требований. К заявлению прикладывается выписка банка, подтверждающая состояние счетов.

Решение налогового органа подлежит безусловному исполнению банком. Оно вступает в действие с момента получения банком решения налогового органа о приостановлении таких операций и не имеет максимального срока действия. Отменяется это решение только налоговым органом, причем не позднее одного операционного дня, следующего за днем представления налоговому органу документов, подтверждающих выполнение решения о взыскании налога. Банк не несет ответственности за убытки, понесенные налогоплательщиком, в результате приостановления его операций в банке по решению налогового органа.

При невыполнении банком требований налогового органа о приостановлении операций по счету клиента банка и исполнении

поручения клиента на перечисление средств другому лицу налагается штраф в размере 20 % от суммы, перечисленной в соответствии с поручением налогоплательщика (налогового агента), но не более суммы задолженности. Исключение составляет перечисление средств, связанное с исполнением обязанностей по уплате налога (сбора) или иного поручения, имеющего в соответствии с законодательством Российской Федерации преимущество в очередности исполнения перед платежами в бюджетную систему Российской Федерации.

В период действия решения налогового органа о приостановлении операций по счетам организации банк не вправе открывать этой организации новые счета. В случае нарушения банк может быть оштрафован на 10 тыс. руб. (п. 1 ст. 132 НК РФ).

Совершение банком действий по созданию ситуации отсутствия денежных средств на счете налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента, в отношении которых в банке находится поручение налогового органа, влечет взыскание штрафа в размере 30 % не поступившей в результате таких действий суммы (п. 2 ст. 135 НК РФ).

Процедуры обеспечения поступления налоговых платежей в бюджетную систему России постоянно совершенствуются, обеспечивая доходную часть бюджетов и современный уровень взаимодействия налоговых органов, банков и налогоплательщиков.

Контрольные вопросы

1. Когда обязанность по уплате налогов считается исполненной налогоплательщиком?
2. Что обязан сделать банк при недостаточности средств на его корреспондентском счете? Какова ответственность банков за несвоевременное исполнение налоговых платежей клиентов?
3. Какова очередность исполнения платежных документов при недостаточности средств на расчетном счете клиента банка?
4. Каков порядок выставления и исполнения инкассовых поручений к расчетному и валютному счету налогоплательщика?
5. Каков порядок принятия решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщиков? Какие ограничения должен соблюдать банк и в чем состоит ответственность за их нарушение?

Тесты

1. Налогоплательщику может быть открыто в банке:

а) любое количество счетов в любых банках;

б) только один расчетный и один валютный счет;

в) неограниченное количество счетов, но в уполномоченных банках;

г) не более пяти расчетных и валютных счетов в уполномоченных банках.

2. При установлении фактов неоднократного нарушения в течение календарного года установленного порядка открытия расчетных и иных счетов налоговый орган вправе:

а) принять решение о ликвидации банка;

б) подать иск о признании сделок недействительными, взыскать в бюджет все полученное по таким сделкам;

в) подать ходатайство в ЦБ РФ об аннулировании лицензии на осуществление банковской деятельности;

г) подать иск в суд о лишении банка лицензии на осуществление банковской деятельности.

3. Налоговым кодексом установлена обязанность банков:

а) исполнять поручение налогоплательщика или налогового агента на перечисление налога в бюджет не позднее следующего операционного дня;

б) при отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика отказывать им в приеме платежных поручений на перечисление налогов в бюджетную систему Российской Федерации;

в) регистрировать ККМ, используемые при осуществлении денежных расчетов с населением;

г) осуществлять контроль соблюдения правил использования ККМ и полноты учета выручки и денежных средств при осуществлении денежных расчетов с населением.

4. Налогоплательщики должны представить в банк платежное поручение на перечисление налога в бюджет:

а) не позднее срока уплаты налога;

б) в начале каждого месяца;

в) в последний день истекшего месяца;

г) не позднее пяти дней по истечении установленного срока уплаты налога.

5. Обязанность налогоплательщика-организации по уплате налога считается выполненной с момента:

а) поступления соответствующей суммы налога в бюджет;

б) предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете;

в) сдачи в банк поручения об уплате налога и списания

денежных средств в счет уплаты налога с расчетного счета налогоплательщика;

г) предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств со счета налогоплательщика в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа.

6. При исполнении обязательств по уплате налогов денежные средства списываются со счета:

а) в первоочередном порядке;

б) календарной очередности поступления платежных документов от организации;

в) третью очередь;

г) четвертую очередь.

7. Для уплаты налога налогоплательщик сдает в банк:

а) приходный ордер;

б) расходный ордер;

в) чек;

г) платежное поручение.

8. Банк обязан исполнить поручение налогоплательщика:

а) в пятидневный срок со дня предъявления в банк необходимых документов;

б) не позднее следующего дня;

в) в течение одного операционного дня, следующего за днем получения платежного поручения;

г) в соответствии с договором банковского счета.

9. Обязанность налогоплательщика по уплате налога не считается выполненной в случае:

а) отзыва налогоплательщиком или возврата банком налогоплательщику неисполненного поручения на перечисление соответствующих денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации;

б) предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика, но отсутствия денежных средств на корреспондентском счете банка;

в) своевременной сдачи платежного поручения и своевременного списания соответствующей суммы платежа, но не поступления ее на счет бюджета;

г) несдачи платежного поручения ввиду имеющейся переплаты по соответствующим налогам и пеням.

10. При недостаточности средств на расчетном счете является правомерной следующая очередность списания:

а) обязательства по заработной плате своим работникам;

требования кредиторов, налоговые платежи;

б) требования кредиторов по обязательствам, обеспеченным залогом имущества; налоговые платежи; обязательства по заработной плате своим работникам;

в) обязательства по налогам; отчисления в пенсионный фонд, обязательства по заработной плате своим работникам; платежи кредиторам;

г) отчисления по искам по возмещению вреда; обязательства по заработной плате своим работникам; налоговые платежи в бюджет; платежи кредиторам.

11. В решении налогового органа о привлечении налогоплательщика к ответственности за нарушение налогового законодательства содержится:

а) описание психологической атмосферы в период проверки;

б) факт совершения налогового правонарушения и его доказательство;

в) оценка представленных налогоплательщиком доказательств, опровергающих факты нарушений, выявленных налоговыми органами;

г) конкретные налоговые правонарушения, совершенные налогоплательщиком с указанием статей НК РФ, предусматривающих соответствующие налоговые санкции.

12. Основанием для отказа налогового органа в возврате налогоплательщику излишне уплаченной суммы налогов является:

а) наличие задолженности по заработной плате;

б) по другим налогам;

в) по ссудам банка;

г) систематическая дебиторская задолженность.

4.5. Налоговая декларация: форма, назначение и содержание

Налоговая декларация – это письменное заявление налогоплательщика об объектах налогообложения, полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговой базе, налоговых льготах, исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога. Наряду с налоговым уведомлением и прочими документами, способствующими исчислению суммы налога (сбора): справками, отчетами и т. д., – налоговая декларация является документом налоговой отчетности.

Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. Налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика по установленной форме на бумажном носителе или в электронном виде в соответствии с законодательством Российской Федерации. Бланки налоговых деклараций предоставляются налоговыми органами бесплатно. Налоговая декларация может быть представлена налогоплательщиком в налоговый орган лично или через его представителя, направлена по почте с описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи. Налоговый орган не вправе отказать в принятии налоговой декларации и обязан по просьбе налогоплательщика проставить отметку на копии налоговой декларации о принятии и дату ее представления. При получении налоговой декларации по телекоммуникационным каналам связи налоговый орган обязан передать налогоплательщику квитанцию о ее приемке. При отправке налоговой декларации по почте днем ее представления считается дата отправки с описью вложения. При передаче налоговой декларации по телекоммуникационным каналам связи днем ее представления считается также дата ее отправки. В налоговой декларации обязательно указываются данные о декларанте: ИНН, место жительства или юридический адрес и т. д. Законом № 137-ФЗ установлено, что налогоплательщики со среднесписочной численностью работников на 1 января соответствующего года свыше 100 человек обязаны представлять налоговые декларации, а также расчеты авансовых платежей в электронном виде. До 1 января 2008 г. настоящая норма

применяется в отношении налогоплательщиков со среднесписочной численностью работников по состоянию на 1 января 2007 г. свыше 250 человек. Данная мера позволит налоговым органам существенно интенсифицировать обработку огромных массивов поступающей информации.

Налогоплательщики, не осуществляющие финансово-хозяйственную деятельность, вправе представлять декларацию по упрощенной форме, утверждаемой Минфином России. Во избежание избыточности включаемых в налоговую декларацию реквизитов приводится исчерпывающий перечень сведений, не связанных с исчислением и уплатой налогов, которые могут включаться в декларацию.

Согласно ст. 81 НК РФ, при обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган декларации факта неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик обязан внести необходимые изменения в декларацию и представить в налоговый орган ее уточненную версию в порядке, установленном настоящей статьей.

При обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган декларации недостоверных сведений, а также ошибок, не приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик вправе внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган ее уточненную версию в порядке, установленном настоящей статьей. При этом уточненная налоговая декларация, представленная после истечения установленного срока подачи декларации, не считается представленной с нарушением срока.

Если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган до истечения срока подачи налоговой декларации, она считается поданной в день представления уточненной налоговой декларации. Если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган после истечения срока подачи налоговой декларации, но до истечения срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от ответственности, если уточненная налоговая декларация была представлена до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом факта неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки. Если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган после истечения срока подачи налоговой декларации и

срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от ответственности в случаях:

1) представления уточненной налоговой декларации до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом факта неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки по данному налогу за данный период, при условии, что до представления уточненной налоговой декларации он уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени;

2) представления уточненной налоговой декларации после проведения выездной налоговой проверки за соответствующий налоговый период, по результатам которой не были обнаружены факты неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибки, приводящие к занижению подлежащей уплате суммы налога.

Уточненная налоговая декларация представляется налогоплательщиком в налоговый орган по месту учета. Уточненная налоговая декларация (расчет) представляется в налоговый орган по форме, действовавшей в налоговый период, за который вносятся соответствующие изменения. При обнаружении налоговым агентом в поданном им в налоговый орган расчете факта неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению или завышению суммы налога, подлежащей перечислению, налоговый агент обязан внести необходимые изменения и представить в налоговый орган уточненный расчет в порядке, установленном настоящей статьей.

Уточненный расчет, представляемый налоговым агентом в налоговый орган, должен содержать данные лишь по тем налогоплательщикам, в отношении которых обнаружены факты неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибки, приводящие к занижению суммы налога.

Контрольные вопросы

1. Что такое налоговая декларация?
2. Каков порядок представления налоговой декларации?
3. Каковы действия налогоплательщика при обнаружении им неточностей в налоговой декларации?

4.6. Налоговые санкции, порядок их применения и взыскания налоговыми органами

В компетенции налоговых органов находится производство по делам о налоговых правонарушениях. Налоговый кодекс определяет правонарушение как виновно совершенное противоправное (нарушение законодательства о налогах и сборах) действие (или бездействие) налогоплательщика (плательщиков сборов, налоговых агентов и иных лиц). За налоговые правонарушения установлены налоговые санкции.

Налоговая санкция – мера ответственности за налоговое правонарушение. Она представляет собой денежное взыскание, налагаемое на налогоплательщика (плательщика сбора или налогового агента) в принудительном порядке.

Ответственность наступает только при наличии соответствующих оснований. Это предполагает, что должно быть сразу два фактора: объективная и субъективная стороны налогового правонарушения. Объективная сторона – это факт совершения лицом противоправного действия (или бездействия, как в случае неуплаты налога). Субъективная сторона – наличие вины в совершении правонарушения. Виновным в совершении налогового правонарушения признается лицо, совершившее правонарушение умышленно или по неосторожности.

При этом обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности налогоплательщика (т. е. субъективной и объективной сторон), возлагается на налоговые органы.

Вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц, действие или бездействие которых обусловили данное правонарушение.

Налоговое законодательство выделяет несколько видов обстоятельств, которые принимаются во внимание при рассмотрении вопроса об ответственности налогоплательщика. Это обстоятельства:

а) исключающие привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения;

б) исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения;

в) смягчающие налоговую ответственность;

г) отягчающие налоговую ответственность.

К обстоятельствам, исключающим привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, относятся (ст. 109 НК РФ):

✓ отсутствие события налогового правонарушения;

✓ отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения;

✓ совершение правонарушения лицом, не достигшим 16-летнего возраста;

✓ истечение срока давности привлечения к ответственности.

При наличии хотя бы одного из вышеуказанных обстоятельств налогоплательщики не привлекаются к налоговой ответственности.

Налоговые органы вправе привлекать к ответственности нарушителей только в пределах определенных сроков, установленных НК РФ (срок давности). По общему правилу нельзя привлекать к ответственности за налоговое правонарушение, если со дня его совершения истекло три года (п. 1 ст. 113 НК РФ).

Исчисление срока давности со дня совершения правонарушения применяется почти ко всем нарушителям. Однако в некоторых случаях он исчисляется со дня окончания соответствующего налогового периода, в котором было совершено правонарушение. Такой порядок действует в отношении нарушений, рассматриваемых в ст. 122 «Неуплата или неполная уплата суммы налога (сбора)» и ст. 120 «Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов».

К обстоятельствам, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения, относятся следующие (ст. 111 НК РФ).

Во-первых, если налогоплательщик совершил деяние вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств; во-вторых, если в момент совершения правонарушения он не мог отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния (речь идет о физическом лице); в-третьих, если он выполнял письменные разъяснения финансовых органов (или других уполномоченных государственных органов и их должностных лиц в пределах компетенции) по вопросам применения налогового законодательства. При этом все перечисленные обстоятельства относятся к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение.

При наличии вышеуказанных обстоятельств налогоплательщики не признаются виновными и освобождаются от ответственности, даже если налоговое правонарушение

доказано.

Обстоятельствами, смягчающими налоговую ответственность (п. 1 ст. 112 НК РФ), признаются:

✓ совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств;

✓ совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости;

✓ тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения;

✓ иные обстоятельства, которые суд или налоговый орган, рассматривающий дело, может признать смягчающими ответственность.

Данные обстоятельства позволяют только снизить размеры санкций, и при наличии хотя бы одного из вышеуказанных обстоятельств, смягчающих ответственность, размер штрафа подлежит уменьшению не менее чем в 2 раза.

Обстоятельством, отягчающим налоговую ответственность (п. 2 ст. 112 НК РФ), будет повторное совершение налогоплательщиком аналогичного налогового правонарушения. При этом лицо, с которого взыскана налоговая санкция, считается подвергнутым этой санкции в течение 12 месяцев с момента вступления в законную силу решения налогового органа или решения суда. В Налоговом кодексе устанавливается только одно обстоятельство, отягчающее ответственность, – его повторность. Если присутствует подобное обстоятельство, сумма штрафа увеличивается на 100 % (п. 4 ст. 114 НК РФ).

При совершении одним лицом двух и более налоговых правонарушений налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой. Однако нельзя дважды привлекать к ответственности за одно и то же правонарушение. Поэтому возникает вопрос: можно ли применять налоговые санкции, если налогоплательщик совершил несколько правонарушений, не однородных по своему составу?

Например, 20 марта 2008 г. в отношении ООО «Алмаз» была завершена выездная налоговая проверка по НДС и акцизам за 2007 год. По ее итогам было вынесено решение о привлечении ООО «Алмаз» к налоговой ответственности.

В соответствии с этим решением организация была оштрафована на 88 тыс. руб., в том числе:

а) на 55 000 руб. в связи с недоплатой НДС за ноябрь 2007 г.;

б) 28 000 руб. в связи с недоплатой акциза за ноябрь 2007 г.;

в) 5000 руб. за непредставление сведений об открытии счета в банке (п. 1 ст. 118 НК РФ).

Общий размер налоговых санкций составил 88 000 руб. (55 000 + 28 000 + 5000). На данную сумму налоговых санкций налогоплательщик может быть привлечен к ответственности.

Налоговые санкции установлены за следующие правонарушения, допущенные налогоплательщиком (плательщиком сборов): нарушение срока подачи заявления о постановке на учет; уклонение от постановки на учет в налоговом органе; нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке; непредставление налоговой декларации; грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения; неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы или иного неправильного исчисления налога (сбора), а также других неправомерных действий; несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест; непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, и др. Налоговые агенты могут быть оштрафованы за невыполнение обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов, а именно – за неправомерное перечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению в бюджет.

Налоговые санкции, установленные НК РФ, дифференцируются в зависимости от вида налоговых правонарушений, реального ущерба, нанесенного государству неуплатой (неполной уплатой) налогов (сборов), а также от степени вины налогоплательщика (умышленно или по неосторожности).

Например, 30 мая 2008 г. в отношении ООО «Сатурн» была завершена выездная налоговая проверка по налогу на прибыль организаций за 2007 год. По ее итогам налоговым органом было вынесено решение о занижении налоговой базы на 1,2 млн руб. и привлечении ООО «Сатурн» к налоговой ответственности в виде штрафа на сумму 57,6 тыс. руб.

Данная налоговая санкция определена исходя из следующего расчета.

Налог на прибыль организации в связи с занижением налоговой базы составил 288 тыс. руб. (24 % от 1,2 млн руб.). Затем к заниженной сумме налога начисляется 20 % (20 % от 288 тыс. руб. = 57,6 тыс. руб.), так как в соответствии со ст. 122 НК РФ налоговая санкция за неуплату (неполную уплату) налога в результате занижения налоговой базы влечет взыскание штрафа в размере 20 % от неуплаченной суммы налога. Если бы в

действиях налогоплательщика был умысел, то санкция составила бы 40 %, или 115,2 тыс. руб. (40 % от 288 тыс. руб.). Однако в таком случае налоговому органу следовало бы доказать не только факт правонарушения, но и наличие умысла, т. е. преднамеренных действий налогоплательщика.

Специальные налоговые санкции установлены за правонарушения, допущенные банками. Банки могут быть привлечены к ответственности за нарушение ими порядка открытия счета налогоплательщику; нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога (сбора); неисполнение решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента; неисполнение поручения налогового органа о перечислении налога и сбора, а также пени; непредставление справок (выписок) по операциям и счетам в налоговый орган.

Налоговые санкции до 2006 г. взыскивались со всех налогоплательщиков только в судебном порядке. С 1 января 2006 г. налоговые органы не обязаны обращаться в судебные органы, чтобы привлечь налогоплательщика к налоговой ответственности. Штраф можно взыскать на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа.

Внесудебный порядок взыскания налоговых санкций следующий.

Правонарушения устанавливаются, как правило, в результате налоговых проверок и фиксируются в актах проверки. Акт вручается лицу, совершившему налоговое правонарушение. В случае несогласия налогоплательщик может в течение десяти дней со дня получения акта представить в налоговый орган письменные возражения. По истечении указанного срока руководитель налогового органа также в течение десяти дней рассматривает акт, в котором зафиксированы налоговые правонарушения, и принимает решение о привлечении налогоплательщика (налогового агента) к ответственности. В этом решении не только фиксируются факты правонарушений и налоговые санкции за их совершение, но и указывается срок, в течение которого данное решение может быть обжаловано вышестоящему должностному лицу или в вышестоящий налоговый орган. Данное решение вступает в силу по истечении десяти дней со дня вручения его лицу (представителю лица), в отношении которого было вынесено соответствующее решение. Если налогоплательщиком подана в вышестоящий налоговый орган апелляционная жалоба на решение нижестоящей налоговой инспекции о привлечении данного налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, то

оно (решение) вступает в силу со дня его утверждения вышестоящим налоговым органом.

После принятия решения о привлечении лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах этому лицу направляется требование об уплате штрафа (применение налоговой санкции). При неуплате (неполной уплате) штрафа в срок, указанный в требовании, налоговый орган приступает к процедуре его принудительного взыскания.

Особенность взыскания такого штрафа – в том, что если недоимка по налогу взыскивается во внесудебном порядке, то и штраф взимается в таком же порядке. Судебный порядок обязателен, если сумма недоимки по налогу взыскивается налоговым органом через суд. Кроме того, судебный порядок применяется, если налоговый орган пропустил сроки принятия решения о взыскании.

При внесудебном порядке сумма штрафа, взимаемого с налогоплательщика, за налоговое правонарушение, повлекшее задолженность по налогу (или сбору), подлежит перечислению со счетов соответствующего налогоплательщика только после перечисления в полном объеме этой суммы задолженности и соответствующих пеней в очередности, установленной гражданским законодательством Российской Федерации. При недостаточности (или отсутствии) денежных средств решение о взыскании налоговой санкции обращается к исполнению. При этом оно направляется в течение трех дней со дня вступления его в законную силу судебному приставу-исполнителю для исполнения в порядке, предусмотренном Федеральным законом об исполнительном производстве. В тот же срок копия указанного постановления направляется лицу, привлекаемому к ответственности за совершение налогового правонарушения. Принудительное исполнение решения о взыскании налоговой санкции производится в порядке, установленном Федеральным законом об исполнительном производстве.

В случае, если к ответственности привлекается лицо, не являющееся индивидуальным предпринимателем, сумма штрафа взимается только в судебном порядке.

Налоговые органы могут обратиться в суд с иском о взыскании налоговой санкции с организации или индивидуального предпринимателя, как и иных лиц, в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате данного штрафа. Однако пропущенный по уважительной причине срок подачи искового заявления может быть восстановлен судом.

Кроме ответственности, предусмотренной НК РФ,

руководитель организации (или главный бухгалтер) за аналогичное правонарушение может быть привлечен и к административной ответственности. Она наступает в соответствии с Кодексом об административных правонарушениях. Правонарушением признаются: нарушение сроков представления налоговой декларации; грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности; непредставление сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, и др.

Порядок привлечения к административной ответственности отличается от порядка применения налоговых санкций. После выявления административного правонарушения в налоговой сфере сотрудники налогового органа составляют протокол. Протокол подписывается должностным лицом, в отношении которого возбуждено дело, и представителем соответствующей ИФНС России. В течение суток с момента составления протокола налоговая инспекция направляет его в районный суд или мировому судье. Суд (мировой судья) должен рассмотреть дело в течение 15 дней. По результатам рассмотрения дела судья выносит решение: назначить административное наказание или прекратить производство по делу.

За административные правонарушения, состоящие в нарушении порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций, а также за продажу товаров без применения контрольно-кассовых машин, налоговые органы вправе наложить административные штрафы самостоятельно (не обращаясь в суд). К административной ответственности за правонарушения в области налогов привлекаются физические лица, достигшие 16-летнего возраста к моменту совершения административного правонарушения.

Контрольные вопросы

1. Что понимается под налоговым правонарушением?
2. Что такое налоговая санкция?
3. К кому применяются налоговые санкции, установленные НК РФ?
4. Какие обстоятельства исключают привлечение налогоплательщика к ответственности?
5. Что понимается под обстоятельствами, смягчающими ответственность налогоплательщика?
6. Что относится к обстоятельствам, отягчающим ответственность налогоплательщика?

7. Каков срок давности привлечения к ответственности за налоговые правонарушения?

8. За какие виды правонарушений установлены налоговые санкции?

9. Какими полномочиями наделены налоговые органы при применении налоговых санкций?

10. Какое содержание вкладывается в понятие внесудебного порядка взыскания налоговых санкций?

11. Что такое административный штраф за нарушения в области налогов и каков порядок его применения?

Тесты

1. Налоговые санкции применяются:

а) к налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам-организациям;

б) налоговым консультантам, если их советы привели к нарушению налогоплательщиком налогового законодательства;

в) физическим лицам, достигшим 16-летнего возраста к моменту рассмотрения иска налогового органа в суде;

г) уполномоченным представителям налогоплательщиков, если их действия привели к совершению налогоплательщиком налоговых правонарушений.

2. Налоговые санкции применяются в случае:

а) занижения суммы авансовых платежей по налогу;

б) нарушения налогоплательщиком срока уплаты налога;

в) отказа от подписания акта налоговой проверки;

г) нарушения срока представления налоговой декларации налогоплательщиком-организацией.

3. Обстоятельства, исключающие привлечение лица к налоговой ответственности:

а) выполнение налогоплательщиком устного разъяснения должностного лица налогового органа;

б) выполнение налогоплательщиком письменных разъяснений, данных ему финансовым органом по его письменному запросу;

в) выполнение налогоплательщиком письменных разъяснений, данных ему Палатой налоговых консультантов, аудитом;

г) выполнение бухгалтером письменного указания руководителя этой организации под угрозой увольнения, если эти указания привели к совершению налогового правонарушения.

4. Налоговые санкции применяются в случае:

а) занижения авансовых платежей и налоговой базы за отчетный период;

б) предъявления налогоплательщиком в банк платежного поручения в меньшей сумме, чем причитается с него по очередному сроку платежа;

в) выявления налоговым органом факта неправильного исчисления налога в результате занижения налоговой базы за истекший календарный год;

г) несвоевременного или неполного перечисления в бюджет пени и штрафа.

5. Исчисление срока давности применяется со следующего дня после окончания налогового периода:

а) за неуплату или неполную уплату сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления или других неправомерных действий;

б) нарушения срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе;

в) нарушения срока представления сведений об открытии или закрытии счета в банке;

г) отказа от представления документов по требованию налогового органа.

6. Руководитель налогового органа принимает решение о привлечении налогоплательщика к ответственности в следующие сроки:

а) не позднее 14 дней после окончания выездной проверки;

б) в течение десяти дней по окончании выездной проверки;

в) в течение десяти дней со дня истечения срока, отведенного налогоплательщику для дачи письменных возражений по акту проверки;

г) не позднее 14 дней со дня получения от налогоплательщика письменных объяснений мотивов отказа от подписания акта проверки.

7. Решение налоговой инспекции о привлечении лица к налоговой ответственности вступает в силу:

а) не позднее следующего дня по истечении дня принятия решения;

б) с даты, указанной в решении налогового органа;

в) по истечении десяти дней со дня вручения лицу (его представителю), в отношении которого было вынесено соответствующее решение;

г) по истечении шести дней со дня вручения лицу (его представителю), в отношении которого было вынесено соответствующее решение.

8. Предоставленное налоговым органам право внесудебного

взыскания налоговых санкций действует:

а) не более шести месяцев со дня обнаружения и составления соответствующего акта;

б) не позднее трех месяцев со дня принятия решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение правонарушения;

в) не более трех лет со дня совершения налогового правонарушения;

г) не ранее вынесения решения и не более двух месяцев после истечения срока уплаты налоговой санкции, установленного в требовании налогового органа.

9. Налоговый орган в случае применения к налогоплательщику-организации налоговых санкций вправе:

а) взыскивать налоговые санкции с лиц на основании уведомления об их уплате только в добровольном (для налогоплательщика) порядке;

б) взыскивать налоговые санкции только во исполнение решения (постановления) суда о взыскании налоговой санкции;

в) только принять решение о привлечении к налоговой ответственности и подать иск в суд;

г) принять решение о привлечении к налоговой ответственности и взыскивать налоговые санкции во внесудебном порядке.

10. Если налогоплательщик совершил несколько видов нарушений налогового законодательства, то налоговые санкции и штрафы к нему применяются в следующем порядке:

а) одна по совокупности правонарушений (путем сложения);

б) по каждому совершенному правонарушению в отдельности;

в) одна, но максимальная, поглощающая все остальные;

г) если правонарушения однородны, то применяется специальная мера ответственности за данный вид нарушений, т. е. более строгая, а не общая.

11. При выявлении административного правонарушения в области налогов составляется:

а) акт налоговой проверки;

б) протокол о совершении административного правонарушения;

в) постановление руководителя (его заместителя) налоговой инспекции;

г) приказ начальника (его заместителя) налоговой инспекции.

4.7. Учет и отчетность по налогам и сборам в налоговых инспекциях

Налоговые инспекции, осуществляя контроль над полнотой и своевременностью уплаты налогов в бюджет, ведут оперативно-статистический учет налоговых поступлений. Содержание этой работы сводится главным образом к сбору и обработке информации о состоянии расчетов с бюджетом налогоплательщиками (плательщиками сборов), налоговыми агентами. Собранная информация хранится на специальных документах – информационных ресурсах, которые представляют собой ведомости, таблицы и т. п. Данные, отражаемые в информационных ресурсах, представляют собой базу данных (БД) о налоговых поступлениях. Принципы их ведения закреплены в Рекомендациях по порядку ведения в налоговых органах базы данных «Расчеты с бюджетом», утвержденных приказом ФНС России от 16 марта 2007 г. № ММ3-10/138@.

Один из основных информационных ресурсов, которые формируются в налоговых инспекциях, – карточки «Расчеты с бюджетом (РСБ)» местного уровня. Карточки «РСБ» местного уровня предназначены для учета сведений о расчетах с бюджетом налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов и других плательщиков обязательных платежей, администрируемых налоговыми органами, по текущим платежам и неурегулированной задолженности.

Налоговые органы ведут карточки расчетов с бюджетом «РСБ» по каждому плательщику налога или сбора, а также каждому плательщику взносов в государственные внебюджетные фонды, которые они администрируют.

Открытие карточек «РСБ» местного уровня новых, реорганизованных или переданных из другого налогового органа организаций и физических лиц (индивидуальных предпринимателей), нотариусов, занимающихся частной практикой, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты, физических лиц, не относящихся к индивидуальным предпринимателям, осуществляется при условии постановки их на учет в налоговом органе соответственно с присвоением организации ИНН и (или) КПП или присвоением физическому лицу ИНН (использованием ранее присвоенного ему ИНН).

Карточки «РСБ» местного уровня открываются после завершения процедуры постановки на учет в налоговом органе:

✓ с момента возникновения обстоятельств,

предусматривающих уплату конкретного налога (сбора), а также с момента возникновения установленных пенсионным законодательством обстоятельств, предусматривающих уплату страховых взносов; такими обстоятельствами могут быть представление плательщиком деклараций (расчетов); поступление из органов лицензирования и регистрирующих органов документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов, сборов и других обязательных платежей, администрируемых налоговыми органами;

✓ с момента уплаты налогов (сборов, взносов), а также иных обязательных платежей, администрируемых налоговыми органами.

Карточки «РСБ» открываются по каждому коду классификации доходов бюджетов Российской Федерации, администрируемому налоговыми органами, и соответствующему ОКАТО того муниципального образования, на территории которого находится объект налогообложения для исчисления сумм, подлежащих уплате по соответствующему налогу (сбору, взносу).

По окончании отчетного года карточки «РСБ» закрываются и автоматически выводится фактически сложившееся после проведения записи последней операции за истекший год сальдо расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами по каждому типу платежа. Закрытие карточек «РСБ» налогоплательщика для передачи в другой налоговый орган по новому месту учета налогоплательщика осуществляется после процедуры снятия с учета в одном налоговом органе и постановки на учет в другом налоговом органе в установленном порядке.

Карточка «РСБ» местного уровня состоит из двух частей: призначной части (раздел 1) и раздела 2, характеризующего состояние расчетов плательщика с бюджетом.

В призначной части в обязательном порядке указываются коды: вида налога (Ф – федеральный, Р – региональный, М – местный); классификации доходов бюджета (КБК); ОКАТО (общероссийский классификатор объектов административно-территориального деления), ОКВЭД (общероссийский классификатор видов экономической деятельности), ОКТМО (общероссийский классификатор территорий муниципальных образований), а также признаки, идентифицирующие плательщика: ИНН, КПП (для организаций).

Кроме того, в карточке «РСБ» указываются:

а) код статуса плательщика (01 – налогоплательщик – юридическое лицо, 02 – налоговый агент, 09 – индивидуальный предприниматель, 10 – частный нотариус, 11 – адвокат,

учредивший адвокатский кабинет, 13 – иное физическое лицо);

б) код категории плательщика (1 – крупнейшие, 2 – основные, 3 – прочие); если этот признак отсутствует, то в карточке «РСБ» проставляется «ноль» (0).

Во второй части карточки «РСБ» содержится информация о состоянии расчетов с бюджетом по текущим платежам и неурегулированной задолженности.

Информация в карточках «РСБ» местного уровня отражается в следующем порядке: фиксируется дата записи операции, расшифровывается наименование операции в соответствии со справочником операций, осуществляемых в программных средствах по ведению карточек «РСБ»; указывается код операции, затем фиксируется документ, являющийся основанием для отражения операции (если это уплата налога, – то платежное поручение плательщика, поручение налогового органа и др.).

В карточке «РСБ» отдельно отражаются операции по начислению и уплате налога (сбора, взноса), расчеты по начислению и уплате пеней; расчеты по начислению и уплате налоговых санкций; расчеты по процентам. Затем подводится общий результат – всего исполнено обязанностей, внесено в бюджет с начала года за вычетом возвратов.

Каждый из этих видов расчетов состоит из блоков: блок начислений, блок поступлений, блок сальдо расчетов. В карточках «РСБ» отражаются также начисления к уплате (доплате), уменьшению сумм налога (сбора, взноса).

При внесении записи в блок начисления отражаются показатели «начислено к уплате (доплате)», а также «уменьшено» за истекший период с начала года. Данные берутся из декларации налогоплательщиков, результатов камеральных и выездных налоговых проверок, решений вышестоящих налоговых органов и решений судебных органов. По физическим лицам используется БД начислений по данным налогового органа.

Показатель «поступило» отражается по платежным документам – платежным поручениям, выпискам банка, квитанциям об уплате налогов, сборах, пенях, штрафах.

Основной источник данных по учету поступивших сумм налогов (сборов) – информация из территориальных органов Федерального казначейства, в функции которых входит кассовое исполнение бюджета, в том числе по налоговым поступлениям. Поэтому платежные документы налогоплательщиков из банка поступают прежде всего в органы Федерального казначейства, где отражаются поступившие в бюджет суммы, затем документы направляются в налоговые инспекции. Информация об уплате налогов от налогоплательщиков-физических лиц поступает также

от органов местного самоуправления и почтовой связи, которые наделены полномочиями по приему денежных средств в уплату налогов (сборов).

В карточках «РСБ» ведется не только учет по налогам (сборам), но и пени: учет их начисления и уплаты, рассчитывается сумма пеней. Пеня начисляется на сумму недоимки по налогу (сбору) за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога (сбора), начиная со следующего за установленным налоговым законодательством дня уплаты налога (сбора), включая день уплаты налога (сбора).

Пример. Расчет суммы пени за неуплату налога в размере 10 000 руб., срок уплаты которого наступил 15 июля текущего года, а он уплачен в бюджет 9 августа текущего года, если ставка рефинансирования ЦБ РФ в этот период составила 16 %, будет выглядеть следующим образом:

10 000 × (16: 300) × 25 (с 16.07 т.г. по 09.08 т.г.) = 133 руб. 33 коп.

В карточках «РСБ» ИФНС ведут учет сумм предоставленных отсрочек, рассрочек, инвестиционных налоговых кредитов. Осуществляют расчет процентов за предоставленную отсрочку (рассрочку) платежа; если отсрочка (рассрочка) предоставляется за плату, то на сумму отсроченных платежей начисляются проценты исходя из? ставки рефинансирования ЦБ РФ (т. е. $^{0,5}/_{365}$), действовавшей за период отсрочки (рассрочки).

Пример. Налогоплательщику-физическому лицу по его письменному заявлению предоставлена отсрочка по налогу в сумме 6000 руб. с 15 марта текущего года по 22 июня текущего года в связи с тяжелым имущественным положением. Ставка рефинансирования ЦБ РФ в этот период – 15 %. Сумма платы за предоставленную отсрочку – 123 руб. 29 коп. согласно следующему расчету:

6000 × (15 × $^{0,5}/_{365}$) × 100 (с 15.03 т.г. по 22.06 т.г.) = 123 руб. 29 коп.

В карточках «РСБ» определяется сальдо расчетов с бюджетом. Если сумма начисленных налогов (сборов) больше уплаченной, то образуется недоимка. Превышение уплаченных сумм над начисленными означает переплату. Переплата по налогам, сборам, пеням и штрафам может возникнуть у любой организации. Как правило, переплата по налогам образуется из-за

ошибок при расчете налоговой базы или перечисления платежей. По пеням и штрафам – если они отменяются (уменьшаются) по решению суда. Сумма переплаты подлежит зачету по иным платежам налогоплательщика или возврату. Суммы налогов, сборов, пеней и штрафов могут быть ошибочно излишне взысканы налоговой инспекцией. Они также подлежат возврату налогоплательщику. Однако при наличии у налогоплательщика недоимки по иным налогам или задолженности по пеням и штрафам налоговая инспекция сначала производит зачет излишне взысканной суммы в счет погашения указанной недоимки (задолженности). Оставшаяся после зачета сумма возвращается налогоплательщику.

Такой зачет до 31 декабря 2007 г. возможен был в пределах одного бюджета; с 1 января 2008 г. допускается зачет переплаты независимо от того, в какой бюджет она зачислена. Важно только, чтобы налоги и сборы, по которым производится зачет, были одного вида: федеральные, региональные или местные. Например, переплату по одному федеральному налогу (НДС) можно зачесть по другому федеральному налогу (налогу на прибыль организаций). При этом не важно, в какой бюджет они зачисляются.

Зачет излишне уплаченных налогов, сборов, пеней и штрафов производит налоговая инспекция по месту учета налогоплательщика. Сумма излишне уплаченного налога, засчитанная в счет очередных платежей или направленная на погашение задолженности по иным налогам (сборам, пеням, штрафам), отражается в карточке «РСБ».

Возврат излишне уплаченной суммы производится только после зачета указанной суммы в счет погашения недоимки. Налоговый орган в этом случае вправе самостоятельно произвести зачет. Зачет сумм излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей иного бюджета осуществляется на основании письменного заявления налогоплательщика по решению налогового органа. О принятом решении по зачету налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику в течение пяти дней.

Данная обязанность обеспечивает права налогоплательщиков на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов. Излишне уплаченная сумма налога (сбора), а также пеней, согласно ст. 78 НК РФ, подлежит возврату налогоплательщику по его письменному заявлению после принятия решения налоговым органом по месту учета налогоплательщика. Налоговый орган обязан уведомить налогоплательщика о каждом ставшем

известным налоговому органу факте излишней уплаты налога в течение десяти дней со дня обнаружения такого факта.

Получив от налогоплательщика заявление, налоговые органы обязаны принять решение о возврате сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов. Затем направить оформленные на основании этих решений поручения соответствующим территориальным органам Федерального казначейства для исполнения и осуществления возврата из бюджета соответствующих сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов.

Согласно ст. 78 НК РФ, налоговые органы обязаны произвести возврат излишне уплаченной суммы в течение одного месяца со дня подачи налогоплательщиком заявления о возврате. В противном случае на сумму излишне уплаченного налога, не возвращенную в установленный срок, начисляются проценты за каждый день нарушения срока возврата в размере $^{1}/_{365}$ ставки рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей в дни нарушения срока возврата.

Особые условия установлены для возврата излишне взысканного налога, сбора, а также пеней. В соответствии со ст. 79 НК РФ возврат излишне взысканного налога производится также на основании письменного заявления налогоплательщика. Кроме того, законодательство предусматривает для налогоплательщика возможность непосредственного обращения в суд для разрешения вопроса о возврате излишне взысканных сумм. Такое заявление может быть подано им в течение трех лет, после того как он узнал или должен был узнать об излишне взысканном с него налоге.

Сумма излишне взысканного налога возвращается плательщику налогов (сборов) не позднее одного месяца со дня принятия такого решения налоговым органом или судом с начисленными на нее процентами по ставке рефинансирования ЦБ РФ. Однако проценты начисляются со дня, следующего за днем ее взыскания в уплату налога, по день фактического возврата.

Исчисления к уплате (доплате), уменьшению сумм налогов (сборов), пеней и штрафов, а также зачетов и возвратов отражаются в карточках «РСБ» в хронологическом порядке в валюте Российской Федерации. Налогоплательщик при уплате налога сдает в банк платежное поручение, в котором отражается не только сумма платежа, но и указываются код бюджетной классификации (КБК) и счет Федерального казначейства. Если КБК указан неверно, то его обязанность по уплате налога по месту учета налогоплательщика считается неисполненной. В этом

случае налоговый орган на основании полученного заявления плательщика проверяет поступление денежных средств на соответствующий счет Федерального казначейства по указанному плательщиком расчетному документу, при необходимости осуществляет совместную сверку расчетов и принимает решение об уточнении платежа.

В случае, если платеж по каким-либо причинам нельзя идентифицировать, то он относится к разряду невыясненных и отражается в «Ведомости невыясненных поступлений».

Правильное указание КБК при перечислении налога в бюджет с 1 января 2007 г. приобретает особое и принципиальное значение для факта признания налога уплаченным надлежащим образом. При этом необходимо учитывать следующее. Во-первых, если неправильное указание КБК повлекло непоступление налога в бюджет, то обязанность налогоплательщика не считается выполненной. Во-вторых, если неправильное указание КБК все-таки не стало препятствием для зачисления налога в надлежащий бюджет, т. е. налог все равно оказался в бюджете, то налогоплательщик вправе подать в налоговый орган заявление с просьбой о соответствующем уточнении платежа. Налоговый орган в этом случае вправе провести сверку расчетов, затребовать у банка неправильно оформленное платежное поручение и на основе этого вынести решение об уточнении платежа. В случае принятия такого решения подлежат пересчету и пени.

Налоговые органы обязаны представлять налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту по его запросу справки о состоянии расчетов указанного лица по налогам, сборам, пеням и штрафам на основании данных налогового органа. Запрашиваемая справка представляется в течение пяти дней со дня поступления в налоговый орган соответствующего письменного запроса от налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента. Кроме того, в их обязанность входит осуществлять по заявлению налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента совместную сверку сумм уплаченных налогов, сборов, пеней и штрафов.

Проведение сверки по заявлению налогоплательщика с 2007 г. является обязанностью, а не правом налогового органа. Результаты сверки оформляются актом, который подписывают налоговая инспекция и налогоплательщик. Форма акта утверждается ФНС России. Сверка осуществляется по документам, поступившим в ИФНС России на дату проведения данного мероприятия. Она может охватить лишь три календарных года деятельности налогоплательщика, непосредственно предшествующих сверке.

Вне зависимости от того, кто инициатор сверки (налогоплательщик или налоговый орган), налоговая инспекция сначала формирует краткий акт сверки и направляет его налогоплательщику по почте заказным письмом с уведомлением или передает иным способом. Налогоплательщик должен сверить акт со своими данными учета налоговых платежей. Если нет разногласий, то сверка считается завершенной при подписании акта налогоплательщиком и должностным лицом налогового органа. Если же выявлены разногласия, то налоговый орган формирует полный акт сверки, который направляется налогоплательщику. Если налогоплательщик и должностное лицо налогового органа подписывают этот акт с отметкой «Разногласия устранены», сверка считается завершенной. В противном случае налогоплательщик возвращает акт с указанием в нем разногласий и предложениями, а также способом их устранения. Такая сверка завершается при устранении разногласий или выявлении таких разногласий, которые требуют урегулирования в судебном порядке.

В целях контроля правильности отражения сумм, уплаченных в бюджетную систему Российской Федерации, и составления отчетности о поступлении платежей налоговые инспекции ежемесячно осуществляют сверку информации, полученной из Управления Федерального казначейства (УФК). Сверка осуществляется в разрезе КБК с данными соответствующих показателей отчетности о поступлениях платежей.

В вышестоящие налоговые органы представляются отчеты о налоговых поступлениях в бюджетную систему Российской Федерации. Информация в вышестоящий орган представляется в виде таблиц и ведомостей по формам, утвержденным ФНС России. Виды отчетности, ее периодичность и сроки представления также определяет ФНС России. Основные формы отчетности налоговой инспекции следующие:

✓ форма № 1-НМ «Отчет о поступлении налоговых платежей и других доходов в бюджетную систему Российской Федерации»; она отражает суммы начисленных и поступивших сумм налогов (по кодам бюджетной классификации), а также неналоговых доходов, штрафов и невыясненных поступлений;

✓ форма № 1-НОМ «Отчет о поступлении налоговых платежей и других доходов в бюджетную систему Российской Федерации по основным отраслям экономики» (промышленности, транспорта, связи, строительства и т. п.);

✓ форма № 4-НМ «Отчет о задолженности по налоговым платежам в бюджетную систему Российской Федерации и уплате налоговых санкций и пеней»;

✓ форма № 4-НОМ «Отчет о задолженности по налоговым платежам и другим доходам в бюджетную систему Российской Федерации по основным отраслям экономики»;

✓ форма № 2-НК «Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов».

Информация, содержащаяся в формах отчетности, служит базой для составления аналитических записок в Минфин России и Правительство РФ о ходе налоговых поступлений, отчетов о проделанной налоговыми органами контрольной работе, поиска резервов повышения ее результативности. На основе отчетности налоговых органов составляются планы и прогнозы налоговых поступлений в бюджетную систему Российской Федерации на очередной бюджетный период.

Контрольные вопросы

1. Что понимается под учетом налоговых поступлений в налоговых инспекциях?
2. Что такое карточки расчетов с бюджетом «РСБ»? Для чего они предназначаются?
3. Каковы принципы ведения карточек «РСБ»?
4. На основе каких документов ведутся записи в карточках «РСБ» о начисленных и уплаченных суммах налогов (сборов)?
5. Каким образом взаимодействуют налоговые органы и органы Федерального казначейства при учете налоговых поступлений?
6. Каковы принципы отражения в карточках «РСБ» зачетов и возвратов излишне уплаченных и излишне взысканных налогов (сборов)?
7. Что такое сальдо расчетов с бюджетом? Как оно определяется?
8. Как определяется и отражается в карточках «РСБ» сумма пени?
9. В каких целях осуществляются сверки расчетов с бюджетом налогоплательщиков и налоговых органов?
10. Каковы принципы составления и реализации акта сверки расчетов с бюджетом?
11. Какая отчетность о налоговых поступлениях представляется налоговыми инспекциями в вышестоящие налоговые органы и в чем заключается ее предназначение?

Тесты

1. Порядок ведения учета налоговых поступлений в налоговых органах определен:

а) Федеральным законом о налоговых органах;

б) НК РФ;

в) приказом Минфина России;

г) приказом ФНС России.

2. Под учетом налоговых поступлений в налоговых инспекциях понимается:

а) ведение счетов бухгалтерского учета по принципу двойной записи (дебет и кредит);

б) методологическое обеспечение правил ведения бухгалтерского учета для налогоплательщиков;

в) разработка регистров налогового учета для целей налогообложения прибыли организаций;

г) ведение карточек расчетов с бюджетом («РСБ»), реестров и других ведомостей.

3. Обязательство налогоплательщика по уплате налогов устанавливается налоговым органом на основе:

а) налоговых деклараций;

б) протокола об обследовании имущественного положения налогоплательщика;

в) заключенного с налогоплательщиком соглашения;

г) аудиторского заключения.

4. Налоговые органы открывают карточки «РСБ» в следующем порядке:

а) по видам налогов в целом по всем налогоплательщикам;

б) по каждому налогоплательщику, виду налогов (сбора) и виду бюджета;

в) по каждому налогоплательщику по совокупности всех уплачиваемых им налогов;

г) согласно заявлению налогоплательщика.

5. Налоговые органы ведут карточки «РСБ» в следующем порядке:

а) с даты государственной регистрации нарастающим итогом;

б) с даты присвоения идентификационного номера налогоплательщика нарастающим итогом;

в) в соответствии с налоговым периодом (за каждый месяц или квартал);

г) с начала календарного года и до его окончания нарастающим итогом за календарный год.

6. В карточках «РСБ» налоговый орган применяет следующий порядок погашения задолженности при недостаточности поступления сумм для полного погашения числящейся за налогоплательщиком задолженности по налогу, пени и штрафам:

а) пропорционально сумме задолженности;

б) сначала погашается налог, затем пени и штрафы;

в) сначала погашаются пени и штрафы, затем налог;

г) в календарной очередности начисленных и уплаченных сумм налогов, пени и штрафов.

7. Пеня начисляется на сумму:

а) переплаты по налогу;

б) недоимки по налогу;

в) недоимки по штрафу;

г) возврата из бюджета излишне уплаченного налога (сбора).

8. Основание для отказа налогового органа в возврате налогоплательщику излишне уплаченной суммы налогов:

а) наличие задолженности по заработной плате;

б) наличие задолженности по другим налогам;

в) наличие задолженности по ссудам банка;

г) систематическая дебиторская задолженность.

9. Налоговый орган обязательства налогоплательщика по уплате налогов устанавливает на основе:

а) налоговых деклараций;

б) протокола об обследовании имущественного положения налогоплательщика;

в) заключенного с налогоплательщиком соглашения;

г) аудиторского заключения.

10. Срок давности возврата излишне уплаченных сумм налога:

а) не позднее 12 месяцев со дня последней уплаты;

б) не позднее 12 месяцев со дня поступления налогов в бюджет;

в) в течение трех лет со дня уплаты излишне уплаченной суммы налога;

г) в течение одного месяца со дня подачи заявления о возврате.

11. Налоговый орган обязан возвратить излишне взысканный налог (сбор):

а) не позднее одного месяца со дня получения налоговым органом от налогоплательщика заявления о возврате;

б) не позднее одного месяца со дня принятия решения налоговым органом о возврате излишне взысканных налогов;

в) в течение трех лет, начиная с даты, когда лицо должно было узнать о факте излишне взысканного налога;

г) не позднее одного месяца со дня вынесения судом решения о возврате излишне взысканного налога.

12. Выплата из бюджета с начислением процентов происходит в следующих случаях:

а) при возврате излишне уплаченного налога;

б) при возврате излишне уплаченных сумм налога по истечении установленного срока возврата;

в) при возврате суммы переплаты по налогу;

г) при возврате сумм излишне уплаченных пени и штрафов.

Глава 5
Взаимодействие уполномоченных органов управления по обеспечению соблюдения законодательства о налогах и сборах

Значение налогового администрирования в системе государственного управления во многом определено структурой субъектов налогового администрирования и принципами их действия и взаимодействия. Налоговое администрирование состоит из взаимосвязанных и взаимодействующих элементов, каждый из которых может быть представлен в виде системы (подсистемы). Соответственно налоговое администрирование можно отнести к сложным динамическим системам. Реализуя процесс целеполагания и целеосуществления, налоговое администрирование относится к управляемым системам, состоящим из управляющей подсистемы (субъекта управления) и управляемой подсистемы (объекта управления).

Субъекты налогового администрирования в системе государственного управления – субъекты управления второго уровня, а субъектами управления первого уровня выступают органы законодательной власти (рис. 5.1).

Таким образом, субъекты налогового администрирования совмещают управляющее воздействие с исполнительными компетенциями. Основная функция субъектов налогового администрирования при этом – реализация соответствующих юридически-властных требований, т. е. процесс исполнения. Поскольку субъекты налогового администрирования представляют собой специализированную управленческую систему, реализующую налоговую политику, то, по сути, они осуществляют государственно-управленческую деятельность.

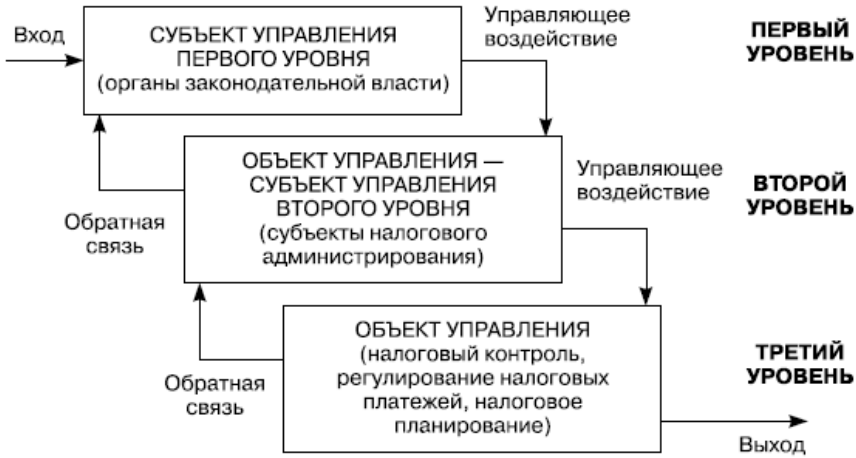

Рис. 5.1. Система государственного управления

Управляющее воздействие должно быть направлено на достижение цели функционирования системы управления, соответственно степень реализации этого воздействия – показатель эффективности управления системой. Как следствие, формирование адекватного состава и соответствующих полномочий субъектов управления, организациях взаимодействия имеет основополагающее значение. Состав и объем полномочий субъектов налогового администрирования при этом определяются задачами системы налогового администрирования.

5.1. Сферы и порядок взаимодействия налоговых инспекций и иных контролирующих государственных структур

Взаимодействие налоговых органов и органов государственных внебюджетных фондов. Порядок взаимодействия налоговых органов с фондами обязательного медицинского страхования регламентирован письмом Федерального фонда медицинского страхования № 2469/23-И и Государственной налоговой службы Российской Федерации № ВГ-6-07/411 от 13 июня 1996 г. «О взаимодействии территориальных фондов обязательного медицинского страхования и органов Госналогслужбы России».

Основная цель взаимодействия – совершенствование совместного контроля над полнотой, правильностью и своевременностью внесения страховых взносов (платежей) в фонды обязательного медицинского страхования (ОМС).

Взаимодействие налоговых органов с фондами обязательного медицинского страхования реализуется по ряду направлений:

1. Территориальные фонды ОМС для обеспечения реализации государственной политики в области обязательного медицинского страхования Российской Федерации и налоговые органы в целях унификации баз данных при осуществлении совместного контроля обмениваются данными о регистрации юридических и физических лиц в качестве плательщиков страховых взносов в фонды и налоговых платежей в бюджет.

2. Территориальные фонды ОМС и налоговые органы осуществляют взаимодействие и координацию в решении вопросов, связанных с банкротством плательщиков или их ликвидацией, принятием мер по взысканию с плательщиков средств в фонды.

3. Налоговые органы проверки по вопросам, связанным с уплатой страховых взносов (платежей) в фонды обязательного медицинского страхования, совмещают, как правило, с проверками налогоплательщиков по внесению налоговых платежей в бюджетную систему, а также проводят тематические проверки. При этом налоговые органы проводят проверки плательщиков по вопросам своевременности и полноты уплаты страховых взносов в фонды в случаях, если в намеченный проверяемый период не осуществлялась проверка данного

плательщика со стороны территориального фонда обязательного медицинского страхования.

Территориальные фонды ОМС и налоговые органы в целях исключения дублирования проверок и создания нормальных условий работы плательщикам ежеквартально (при необходимости ежемесячно) согласовывают друг с другом перечень плательщиков, подлежащих проверке по вопросам уплаты страховых взносов на обязательное медицинское страхование.

4. При выявлении у плательщика нарушений порядка уплаты страховых взносов в фонды ОМС налоговые органы отражают их в общем акте проверки.

5. Территориальные фонды ОМС учитывают страховые взносы, пени и штрафные санкции, доначисленные по актам документальных проверок, проведенных налоговыми органами, в общих расчетах с конкретным плательщиком.

6. Территориальные фонды ОМС и налоговые органы осуществляют контроль над учреждениями банков по своевременности перечисления средств на счета фондов обязательного медицинского страхования в соответствии с Положением о порядке уплаты страховых взносов в Федеральный и территориальные фонды обязательного медицинского страхования, утвержденным постановлением Верховного Совета Российской Федерации от 24 февраля 1993 г. № 4543-1, Инструкцией о порядке взимания и учета страховых взносов (платежей) на обязательное медицинское страхование, совместной телеграммой Минфина России, Государственной налоговой службы Российской Федерации (Госналогслужбы РФ), Федерального фонда обязательного медицинского страхования от 4 августа 1993 г. № 91, ВГ-6-15/254, 1-20 и ЦБ РФ от 5 августа 1993 г. № 159-93 с последующими изменениями.

7. Территориальный фонд ОМС ежемесячно до 10-го числа перечисляет на специальный счет налогового органа до 20 % от сумм фактически поступивших на счета фондов финансовых санкций (за исключением сумм начисленных пени) за выявленные налоговым органом нарушения в ходе документальных (тематических) проверок.

8. Обязательное условие взаимодействия территориальных фондов ОМС и налоговых органов – обеспечение действующего порядка доступа их работников к служебной информации, строгое соблюдение установленного режима использования полученных сведений.

9. Конкретизация направлений, форм и условий взаимодействия с целью улучшения совместной работы по

контролю поступления страховых взносов (платежей) в фонды обязательного медицинского страхования осуществляется в соответствии с заключаемыми договорами между территориальными фондами и налоговыми органами непосредственно на местах по соглашению сторон.

10. Территориальные фонды обязательного медицинского страхования и налоговые органы направляют предложения по дальнейшему совершенствованию совместного контроля над полнотой, правильностью и своевременностью внесения страховых взносов (платежей) в фонды ОМС для их дальнейшего обобщения и использования ФФМС и Госналогслужбой России при проведении ими совместных совещаний (коллегий).

Основы организации взаимодействия налоговых органов с ПФР закреплены в совместном письме Пенсионного фонда Российской Федерации № ВБ-01-27/3628 и Государственной налоговой службы Российской Федерации № ВГ-6-15/342 от 21 июня 1995 г.

Основная цель взаимодействия – контроль над своевременным и полным поступлением страховых взносов в ПФР. Ниже приводятся направления взаимодействия с ним налоговых органов.

1. Налоговые органы и региональные отделения ПФР при учете плательщиков должны обмениваться данными о регистрации юридических и физических лиц в качестве плательщиков в бюджет и страховых взносов в ПФР. При обмене информацией о доходах граждан, осуществляющих свою деятельность без образования юридического лица, следует руководствоваться совместным письмом ПФР и Госналогслужбы России от 3–4 июня 1993 г. № ЛЧ-16/2116-ИН/ВЗ-6-03/196. Аналогично должен быть организован обмен информацией о финансовом результате (доходе) крестьянских (фермерских) хозяйств, родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, в соответствии с постановлением Правительства РФ от 11 октября 1993 г. № 1020.

2. Порядок и периодичность обмена информацией определяются на местах налоговыми органами и региональными отделениями ПФР.

3. Налоговые органы и органы ПФР взаимодействуют и координируют друг друга в решении вопросов, связанных с банкротством плательщиков или их ликвидацией, принятием мер по взысканию с плательщиков средств в ПФР.

4. Налоговые органы проверки по вопросам, связанным с платежами в ПФР, как правило, совмещают с проверками

плательщиков по внесению налоговых платежей в бюджет, а также при тематических проверках. При этом налоговые органы проводят проверки плательщиков по вопросам своевременности и полноты уплаты страховых взносов в ПФР в случаях, если в намеченный проверяемый период не осуществлялась проверка данного плательщика со стороны регионального отделения ПФР. Стороны согласовывают друг с другом перечень организаций, подлежащих проверке по вопросам уплаты страховых взносов. При выявлении нарушений порядка уплаты страховых взносов в ПФР налоговые органы отражают их в общем акте проверки плательщика или составляют отдельный акт с необходимым расчетом доначисленной суммы страховых взносов и финансовых санкций, включая пени.

5. При грубых нарушениях плательщиком порядка ведения бухгалтерского учета и отсутствии такового, длительном неперечислении плательщиком страховых взносов, отказе плательщика представлять уполномоченным ПФР необходимые документы и т. д. региональные отделения ПФР и налоговые органы могут организовывать совместные проверки.

6. В целях правильного применения законодательства, регулирующего порядок уплаты страховых взносов, Пенсионный фонд Российской Федерации обеспечивает налоговые органы всеми нормативными документами для осуществления контроля над своевременным и полным поступлением платежей в ПФР и информирует налоговые органы о банковских реквизитах региональных отделений ПФР.

Обязательным условием взаимодействия органов ПФР и налоговых органов должно быть обеспечение действующего порядка доступа работников к служебной информации, строгое соблюдение установленного режима использования полученных сведений и безусловная ответственность за его нарушение. Конкретизация направлений, форм и условий взаимодействия региональных отделений ПФР и налоговых органов с целью улучшения совместной контрольной работы по своевременности и полноте уплаты страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации осуществляется на местах.

Современные аспекты взаимодействия налоговых органов и органов местного самоуправления. Взаимодействие налоговых органов и органов местного самоуправления регулируются Федеральным законом от 25 сентября 1997 г. № 126-ФЗ «О финансовых основах местного самоуправления в Российской Федерации» (далее – Закон). В соответствии с этим Законом взаимодействие органов местного самоуправления с налоговыми органами основано:

1) на координации и объединении усилий по контролю над своевременным и полным поступлением в соответствующие бюджеты налоговых платежей всех видов, в том числе местных налогов и сборов;

2) взаимном предоставлении необходимой информации.

Во исполнение Федерального закона «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» и Федерального закона от 6 октября 1999 г. № 184-ФЗ «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» Правительством Российской Федерации было принято постановление от 12 августа 2004 г. № 410 «О порядке взаимодействия органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления с территориальными органами федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов». Указанным постановлением утверждены Правила взаимодействия органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления с территориальными органами федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, которые определяют порядок и условия взаимодействия органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления с территориальными органами федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области налогов и сборов (далее – Правила).

Налоговые органы представляют в финансовые органы субъектов Российской Федерации и в финансовые органы местных администраций (по каждому муниципальному образованию) следующую информацию:

✓ о начислениях в целом по соответствующим видам налогов, сборов и иных обязательных платежей, контролируемых налоговыми органами в соответствии с законодательством Российской Федерации;

✓ об уплаченных суммах в целом по соответствующим видам налогов, сборов и иных обязательных платежей, контролируемых налоговыми органами в соответствии с законодательством Российской Федерации;

✓ о суммах задолженности, недоимки, отсроченных (рассроченных), реструктурированных и приостановленных ко взысканию налогов, сборов, пеней и штрафов в целом по соответствующим видам налогов, сборов и иных обязательных платежей, контролируемых налоговыми органами в соответствии

с законодательством Российской Федерации.

В свою очередь финансовые органы субъектов Российской Федерации и финансовые органы местных администраций представляют в налоговые органы следующую информацию:

✓ о предоставленных в соответствии с законодательством Российской Федерации налоговых льготах;

✓ о предоставленных в соответствии с законодательством Российской Федерации отсрочках, рассрочках, налоговых кредитах и инвестиционных налоговых кредитах;

✓ об административно-территориальном составе субъектов Российской Федерации с указанием конкретных муниципальных образований, входящих в состав субъекта Российской Федерации, и поселений, входящих в состав этих муниципальных образований, их адресов и кодов по Общероссийскому классификатору объектов административно-территориального деления;

✓ о проведенных по решению налогового органа зачетах и возвратах излишне уплаченных или взысканных сумм налогов, сборов, а также пеней (если в субъекте Российской Федерации в соответствии с законодательством Российской Федерации органами Федерального казначейства не осуществляется кассовое обслуживание бюджета субъекта Российской Федерации и местных бюджетов);

✓ о зачисленных напрямую на счет по учету доходов бюджета субъекта Российской Федерации суммах налогов, сборов и иных обязательных платежей, контролируемых налоговыми органами в соответствии с законодательством Российской Федерации (если в субъекте Российской Федерации в соответствии с законодательством Российской Федерации органами Федерального казначейства не осуществляется кассовое обслуживание бюджета субъекта Российской Федерации и местных бюджетов).

Налоговые органы, финансовые органы субъектов Российской Федерации и финансовые органы местных администраций обеспечивают передачу и прием информации в электронном виде.

Контрольные вопросы

1. Каково значение налогового администрирования в системе государственного управления?

2. В чем сущность взаимодействия налоговых органов с органами внебюджетных фондов?

3. В чем особенность взаимодействия налоговых органов и

органов местного самоуправления на современном этапе развития налоговых отношений?

5.2. Взаимодействие налоговых органов с таможенными органами и органами Министерства внутренних дел Российской Федерации

Федеральная налоговая служба Российской Федерации активно взаимодействует с Федеральной таможенной службой (ФТС России) и органами Министерства внутренних дел Российской Федерации (МВД России). Цель сотрудничества – повысить налоговую дисциплину в сфере экономики и обеспечить своевременное поступление налоговых платежей в бюджетную систему Российской Федерации. Правовую основу взаимодействия налоговых органов с органами МВД России и таможенными органами представляет Закон о налоговых органах РФ, ст. 4 которого непосредственно определяет, что налоговые органы решают поставленные перед ними задачи, сотрудничая с федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, а также органами местного самоуправления.

Необходимость взаимодействия определяется тем, что налоговые органы не являются правоохранительными и не могут силовыми методами принудить налогоплательщиков действовать в соответствии с нормами законодательства о налогах и сборах. В то время как таможенные органы и органы МВД России, будучи правоохранительными, обладают полномочиями правоохранительных ведомств. Осуществляя контроль, они руководствуются таможенным и налоговым законодательством Российской Федерации, НК РФ и иными федеральными законами.

Правовой аспект взаимодействия налоговых органов с таможенными органами нашел отражение в п. 3 ст. 82 НК РФ. В нем сказано: «Налоговые органы, таможенные органы, органы государственных внебюджетных фондов и органы внутренних дел в порядке, определяемом по соглашению между ними, информируют друг друга об имеющихся у них материалах о нарушениях законодательства о налогах и сборах и налоговых преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, о проводимых ими налоговых проверках, а также осуществляют обмен другой необходимой ими информацией в целях исполнения возложенных на них задач».

Федеральная таможенная служба Российской Федерации – федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный

осуществлять контроль и надзор за соблюдением таможенного законодательства Российской Федерации, а также выполнять функции агента валютного контроля и специальные функции по борьбе с контрабандой и иными правонарушениями и преступлениями.

Таможенные органы, будучи правоохранительными, образуют единую систему таможенного контроля, в которую входят: ФТС России, территориальные таможенные управления, таможни, посты. Выполняя функции в области таможенного дела, таможенные органы участвуют в разработке таможенной политики Российской Федерации и реализуют эту политику; обеспечивают в пределах своей компетенции экономическую безопасность России; применяют средства таможенного регулирования торгово-экономических отношений; участвуют в разработке мер экономической политики в отношении товаров, если они перемещаются через таможенную границу Российской Федерации, и реализуют эти меры; обеспечивают соблюдение законодательства, контроль исполнения которого возложен на таможенные органы; ведут борьбу с нарушениями таможенных правил и налогового законодательства, относящегося к товарам, перемещаемым через таможенную границу; осуществляют валютный контроль в пределах своей компетенции; обеспечивают выполнение международных договоров и обязательств Российской Федерации; осуществляют другие функции в соответствии с законом.

Таможенный контроль проводится должностными лицами таможенных органов путем:

✓ проверок документов и сведений, необходимых для таможенных целей, и таможенного досмотра;

✓ учета товаров и транспортных средств, личного досмотра как исключительной формы таможенного контроля;

✓ проверки системы учета и отчетности;

✓ осмотра территорий и помещений, складов временного хранения, таможенных складов, свободных складов, свободных таможенных зон и магазинов беспошлинной торговли, а также других мест, где могут находиться товары и транспортные средства, подлежащие таможенному контролю.

Федеральная таможенная служба к налоговым органам не относится. Однако ФТС России (центральный аппарат) и ее территориальные органы наделены полномочиями налоговых органов при осуществлении контроля над соблюдением налогового и таможенного законодательства при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации, в том числе над правильным исчислением и уплатой налогов (сборов) в

связи с указанным перемещением товаров.

Федеральная таможенная служба, осуществляя налоговый контроль, проводит проверки правильности исчисления и своевременности уплаты налогов (НДС и акцизов при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации), а также полноты исчисления и своевременности уплаты таможенных пошлин (антидемпинговых, специальных и компенсационных), таможенных сборов. При этом она вправе осуществлять меры по их принудительному взысканию. Кроме того, таможенные органы ведут реестр лиц, осуществляющих деятельность в области таможенного дела; выдают лицензии на учреждение свободного склада (т. е. предоставляют право применения таможенного режима, при котором иностранные товары размещаются и используются в соответствующих помещениях без взимания таможенных пошлин и налогов, а российские товары размещаются и используются на условиях, применяемых к вывозу в соответствии с режимом экспорта). Как правоохранительный орган Федеральная таможенная служба вправе осуществлять оперативно-розыскную деятельность в отношении участников внешнеэкономической деятельности.

Несмотря на то что ФТС России и ФНС России находятся в ведении разных ведомств, они обязаны обеспечивать тесное взаимодействие. Оно осуществляется на основе двусторонних соглашений. Двустороннее соглашение о сотрудничестве ФНС России и ФТС России от 14 июня 2005 г. предусматривает совместные мероприятия налогового и таможенного контроля в отношении участников внешнеэкономической деятельности.

Доминирующая форма сотрудничества – информационное взаимодействие таможенных и налоговых органов, осуществляемое на безвозмездной основе. Обмен информацией проводится в плановом и оперативном порядке. Обмен оперативной информацией осуществляется по мотивированным запросам налоговых и таможенных органов. Идет обмен сведениями об осуществлении экспортно-импортных операций юридическими и физическими лицами, о налогоплательщиках, сдающих «нулевую» налоговую и бухгалтерскую отчетность или не представляющих ее в налоговый орган. Данные сведения важны при осуществлении контроля над соблюдением налогового, таможенного и валютного законодательства.

Таможенные и налоговые органы могут проводить совместные проверки участников внешнеэкономической деятельности. Для этих целей ФТС России и ФНС России разрабатывают совместные инструктивные и методологические документы по проведению проверок лиц, осуществляющих

внешнеэкономическую деятельность, а также лиц, занимающихся оптовой и розничной торговлей ввезенными товарами на территории России.

Важная форма взаимодействия – издание совместных приказов, соглашений; организация совместных рабочих групп для выработки совместных аналитических материалов, предложений по совершенствованию законодательных и нормативных правовых актов; согласование и утверждение планов совместной работы и т. д. Таможенные и налоговые органы сотрудничают при разработке и реализации предложений по совершенствованию системы мер, направленных на обеспечение соблюдения таможенного, налогового и валютного законодательства, предупреждению, выявлению и пресечению преступлений и правонарушений в этих сферах, а также при разработке новых информационных технологий, направленных на интеграцию информационных ресурсов ФНС России и ФТС России.

Важнейшая цель деятельности МВД России и ФТС России как правоохранительных органов – обеспечение экономической безопасности в стране, выявление, предупреждение и пресечение преступлений и правонарушений в области налогов (сборов), обеспечение безопасности сотрудников налоговых органов. Взаимодействие с МВД России направлено на предупреждение, выявление и пресечение нарушений законодательства о налогах и сборах, а также законодательства, регулирующего финансовую, предпринимательскую и торговую деятельность.

Под взаимодействием органов МВД России и налоговых органов понимается основанное на законе (нормативных правовых актах) эффективное сочетание их полномочий, методов работы и средств, присущих каждому из этих органов, в целях предупреждения, выявления и пресечения правонарушений и преступлений в налоговой сфере.

Важная форма сотрудничества – информационное взаимодействие налоговых органов и органов внутренних дел. Это взаимодействие осуществляется при государственной регистрации организаций и индивидуальных предпринимателей. Органы МВД России, осуществляющие выдачу и замену паспортов, удостоверяющих личность гражданина, обязаны сообщать об этом в налоговые органы в течение пяти дней со дня выдачи. При регистрации физических лиц по месту жительства или регистрации их постоянного или временного проживания на территории России органы внутренних дел должны сообщать об этом в налоговые органы в течение десяти дней после регистрации. Органы МВД России ведут реестры утерянных и

недействительных паспортов физических лиц. Налоговые органы, располагая такой информацией, принимают обоснованное решение о регистрации или об отказе в регистрации организаций, если в составе учредителей юридического лица заявлены лица, включенные в базу данных вышеуказанного реестра.

Важный аспект взаимодействия налоговых органов и органов МВД России – взаимная обязанность этих органов направлять информацию при выявлении обстоятельств и материалов дела другой стороне в десятидневный срок со дня выявления этих обстоятельств. Так, налоговые органы в случае, если налогоплательщик (плательщик сбора) в течение двух месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога (сбора) полностью не погасил указанную в данном требовании недоимку, размеры которой позволяют предполагать факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, обязаны в течение десяти дней со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в органы внутренних дел для принятия решения о возбуждении уголовного дела.

Одно из основных направлений взаимодействия – разработка и реализация мер, направленных на предупреждение, выявление и пресечение правонарушений и преступлений в налоговой сфере; участие сотрудников МВД России при проведении выездных налоговых проверок; совместные проверки, например, соблюдения установленных правил производства, хранения и реализации этилового спирта, спиртосодержащей и алкогольной продукции, соблюдения законодательства по применению ККМ, полноты уплаты налогов (сборов) лицами в местах массовой торговли и т. д.

Совместный приказ МВД России и МНС России от 22 января 2004 г. № 76/ АС-3-06/37 «Об утверждении нормативных правовых актов о порядке взаимодействия органов внутренних дел по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений» определил порядок организации и проведения налоговыми органами с участием сотрудников МВД России выездных налоговых проверок налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов. Сотрудники МВД России принимают участие в выездных проверках на основании мотивированного запроса налогового органа, который может быть направлен в органы внутренних дел как перед началом налоговой проверки, так и в процессе ее проведения.

Получив мотивированный запрос, органы внутренних дел не позднее пяти дней со дня его получения направляют налоговому

органу информацию о сотрудниках, назначенных для участия в проверке, или мотивированный отказ от участия в проверке. Основанием для отказа может быть:

а) отсутствие в запросе налогового органа фактов, свидетельствующих о возможных нарушениях проверяемыми лицами законодательства о налогах и сборах;

б) несоответствие изложенной в запросе цели привлечения к проверке сотрудников МВД России компетенции органов внутренних дел;

в) отсутствие обоснования необходимости привлечения сотрудников МВД России в качестве специалистов и (или) для обеспечения мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья проверяющих.

Запрос налогового органа об участии органов МВД России в выездной налоговой проверке может быть мотивирован тем, что необходимо действительно оказать содействие должностным лицам налогового органа, проводящим проверку, поскольку существуют препятствия для их законной деятельности, а также угрозы их безопасности. Поэтому привлечение сотрудников органов внутренних дел (ОВД) необходимо для обеспечения физической защиты должностных лиц налоговых органов, проводящих проверку. Кроме того, может возникнуть необходимость привлечения сотрудников ОВД в качестве специалистов для проведения конкретных действий по осуществлению налогового контроля. При проведении совместных проверок должностные лица налоговых органов совершают действия по осуществлению налогового контроля в соответствии с НК РФ и Законом о налоговых органах Российской Федерации. Сотрудники МВД России, участвуя в выездных налоговых проверках, действуют в соответствии с полномочиями, предоставленными им Законом РФ от 18 апреля 1991 г. № 1026-1 «О милиции», Федеральным законом от 12 августа 1995 г. № 144-ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности» и иными нормативными правовыми актами, регламентирующими их полномочия. Поэтому такие проверки, как правило, эффективны.

Поверка налогоплательщика (плательщика сборов и налогового агента) может быть проведена органами внутренних дел самостоятельно. Она может назначаться на основании материалов о налоговых правонарушениях, направленных налоговым органом в органы МВД России согласно п. 2 ст. 36 НК РФ, т. е. если налоговым органом выявлены обстоятельства, свидетельствующие о возможных нарушениях законодательства о налогах, содержащих признаки преступления. А это отнесено к компетенции органов МВД России.

Признаки преступлений в области налогов (сборов), согласно ст. 198, 199, 199^1, 199^2 УК РФ, следующие:

а) для физического лица – уклонение от уплаты налога (или сбора) за период в пределах трех финансовых лет подряд на сумму более 100 тыс. руб. при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 % подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов либо превышает 300 тыс. руб.;

б) для юридического лица – уклонение от уплаты налога в составляющей за период в пределах трех финансовых лет подряд сумме более 500 тыс. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 % подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов либо превышает 1,5 млн руб.

Причем если речь идет о налогоплательщике-физическом лице или налогоплательщике-организации, то преступление может быть совершено путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством о налогах и сборах обязательно, либо включения в налоговую декларацию или иные документы заведомо ложных сведений, если они повлекли за собой неуплату налогов и (или) сборов в крупном или в особо крупном размере.

Налоговый агент за неисполнение в личных (корыстных) интересах обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов, подлежащих в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд), также может быть привлечен к уголовной ответственности, если в его действиях содержатся признаки уклонения от уплаты налогов в крупном или в особо крупном размере.

Уголовно наказуемым деянием является также сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно было производиться взыскание недоимки по налогам и (или) сборам, совершенное собственником или руководителем организации либо иным лицом, выполняющим управленческие функции в этой организации, или индивидуальным предпринимателем.

В соответствии с Законом о милиции органы внутренних дел не только вправе участвовать в налоговых проверках по запросу налоговых органов, но и проводить проверки организаций и физических лиц самостоятельно при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления, связанного с нарушением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

В случае, если проверкой будут установлены факты нарушения законодательства о налогах и сборах, проверяющими должны быть приняты меры по сбору доказательств. При выявлении проверкой фактов неуплаты (неполной уплаты) сумм налогов (сборов) производится исчисление сумм неуплаченных налогов (сборов). Если в дальнейшем материалы проверки могут быть направлены в органы МВД России для решения вопроса о возбуждении уголовного дела по признакам налоговых преступлений, то производится расчет сумм неуплаченных налогов (сборов) по их видам, налоговым периодам и годам, а также формируются предложения о привлечении виновных лиц к ответственности (налоговой, уголовной, административной) за нарушение налогового законодательства.

По результатам проверки этих материалов органы внутренних дел принимают процессуальное решение о возбуждении уголовного дела или отказе в возбуждении либо его прекращении. О принятом постановлении налоговый орган уведомляется в трехдневный срок.

Проводимые органами внутренних дел проверки следует отличать от налоговых проверок, осуществляемых налоговыми органами. Субъектами преступления всегда выступают физические лица (должностные лица организации, индивидуальные предприниматели и др.), так что для сбора доказательств наличия или отсутствия в действиях указанных лиц состава преступления органы МВД России в соответствии с Законом об оперативно-розыскной деятельности вправе проводить оперативно-розыскные мероприятия: опрос, наведение справок; сбор образцов для сравнительного исследования, проверочную закупку, контрольную поставку, исследование предметов и документов, обследование помещений, зданий, сооружений, участков местности и транспортных средств; контроль сообщений, прослушивание телефонных переговоров; снятие информации с технических каналов связи; производить изъятие предметов, материалов и сообщений. Кроме того, сотрудники органов внутренних дел могут использовать в ходе оперативно-розыскных мероприятий по договору или устному соглашению служебные помещения, имущество организации, жилые и нежилые помещения, транспортные средства и иное имущество частных лиц. В своих действиях органы МВД России вправе прибегать к негласным методам сбора доказательств.

Цель проверок, осуществляемых органами внутренних дел, – выявление, пресечение и документирование фактов преступного неисполнения обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах; цель налоговой проверки

– проверка исполнительности налогоплательщиков и налоговых агентов. Поэтому если органом внутренних дел проверка произведена, но факт преступления не доказан, хотя допущенные налоговые правонарушения отнесены к полномочиям налоговых органов и требуют совершения действий налогового контроля, то материалы направляются в соответствующий налоговый орган. Получив такие материалы, налоговый орган в срок не позднее десяти дней уведомляет об этом орган МВД России, а также о принятом решении: о назначении соответствующего мероприятия налогового контроля или об отказе в проведении такого мероприятия. Если и в дальнейшем эти мероприятия налогового контроля осуществляются без участия сотрудников МВД России, то налоговый орган в десятидневный срок со дня принятия решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки уведомляет орган внутренних дел, направивший материалы, о результатах проверки.

Контрольные вопросы

1. Какой правовой статус имеет Федеральная таможенная служба?
2. Какими полномочиями в области налогов наделены органы ФТС России?
3. Каков порядок взаимодействия налоговых и таможенных органов в Российской Федерации?
4. Каковы основные направления взаимодействия налоговых органов и органов Федеральной таможенной службы?
5. Какими полномочиями в области налогов наделены органы МВД России?
6. Какие обстоятельства позволяют налоговым органам предполагать, что в налоговом правонарушении содержатся признаки преступления в области налогов?
7. Каков порядок взаимодействия налоговых органов и органов МВД России?
8. В каком нормативно-правовом акте определены признаки преступлений в области налогов?
9. В чем заключаются полномочия органов МВД России при привлечении лиц к ответственности за преступления в области налогов?

Тесты

1. Федеральная таможенная служба вправе осуществлять:

а) контроль взимания налогов и сборов при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации;

б) применение мер уголовной ответственности к лицам, нарушившим таможенное законодательство Российской Федерации;

в) возбуждение уголовных дел в отношении лиц, нарушивших законодательство о налогах и сборах в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации;

г) представительство (быть уполномоченным представителем) налогоплательщика и представлять его интересы в налоговых органах.

2. МВД России обладает следующими полномочиями в области налогов:

а) привлекать налогоплательщиков к ответственности за налоговые правонарушения;

б) при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, в десятидневный срок со дня их выявления направлять материалы в налоговый орган для принятия по ним решения;

в) проводить дознание и предварительное следствие по делам о преступлениях в области налогов и сборов;

г) при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления, проводить самостоятельные налоговые проверки с составлением акта проверки.

3. Обстоятельства, позволяющие налоговым органам предполагать, что в налоговом правонарушении содержатся признаки преступления в области налогов:

а) повторное совершение налогового правонарушения в одном и том же календарном году;

б) грубое нарушение правил ведения бухгалтерской документации;

в) грубое нарушение учетной политики;

г) уклонение от уплаты налога в крупном и особо крупном размере.

4. Полномочиями налоговых органов наделены:

а) Федеральная таможенная служба;

б) Федеральное казначейство;

в) Управление по борьбе с экономическими и налоговыми преступлениями МВД России;

г) Департамент по налоговой, таможенной и тарифной политики Минфина России.

5. МВД РФ выполняет следующие функции:

а) принятия решения о взыскании недоимок по налогам в

случае, когда у налоговых органов истек срок на их внесудебное взыскание;

б) составление плана раскрытия налоговых преступлений;

в) принятие решения (постановления) о возбуждении уголовного дела по преступлениям в области налогов;

г) вынесение решения о применении к налогоплательщику мер уголовной ответственности.

6. Основание для мотивированного запроса налогового органа об участии сотрудника органа внутренних дел в выездной налоговой проверке:

а) назначение выездной налоговой проверки на основании материалов о нарушениях законодательства о налогах и сборах, направляемых органом внутренних дел;

б) необходимость содействия должностным лицам налогового органа в принятии решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика в банке;

в) принятие решения (в форме постановления) о наложении ареста на имущество налогоплательщика-недоимщика;

г) составление протокола об административном правонарушении в области налогов.

7. МВД России в соответствии с НК РФ наделено следующими полномочиями:

а) осуществлять бесспорное взыскание налогов, сборов, пени;

б) проводить самостоятельные налоговые проверки налогоплательщиков при наличии данных о признаках преступления;

в) проводить предварительное следствие по делам, связанным с налоговыми преступлениями;

г) по запросу налоговых органов участвовать в выездных налоговых проверках.

8. Признак преступления в области налогов согласно УК РФ:

а) неуплата налогов (сборов) в сумме, составляющей за период в пределах трех финансовых лет подряд более 100 тыс. руб., при условии, что неуплаченная сумма превышает 10 % подлежащих уплате налогов (сборов);

б) сокрытие денежных средств либо имущества организации, за счет которых должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и сборам, совершенное собственником или руководителем организации;

в) уклонение от уплаты налогов (сборов) организацией на сумму более 1000 МРОТ;

г) уклонение от уплаты налогов физического лица на сумму от 200 до 500 МРОТ.

5.3. Полномочия налоговых органов по обращению с иском в суд и взаимодействию с судебными органами

Налоговый орган при взаимоотношениях с судом может выступать как истцом, так и ответчиком. Налоговые споры с организациями и индивидуальными предпринимателями рассматриваются в арбитражном суде.

В соответствии с п. 2 ст. 45 НК РФ в судебном порядке производится взыскание налога (сбора), пеней и штрафов:

а) с организаций, которым открыт лицевой счет;

б) с организаций, если недоимки числятся за ними более трех месяцев и при этом данные организации, в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации, – зависимые (дочерние) общества (предприятия), а также с соответствующих основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий) в случаях, когда на счета последних в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) зависимых (дочерних) обществ (предприятий).

В судебном порядке взыскивается недоимка, числящаяся более трех месяцев за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации основными (преобладающими, участвующими) обществами (предприятиями), с зависимых (дочерних) обществ (предприятий), когда на их счета в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий).

Подача иска в суд к организации или индивидуальному предпринимателю обязательна, если обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной таким налогоплательщиком, либо его статуса, либо характера деятельности. Кроме того, налоговые органы вправе подать иск в суд о взыскании с организации-налогоплательщика (плательщика сбора и налогового агента) или индивидуального предпринимателя причитающейся к уплате суммы налога, если истек срок принятия решения о взыскании налога (два месяца после истечения срока уплаты, установленного в требовании об уплате налога) и соответственно утрачено право на внесудебный порядок взыскания налога (сбора, а также пени). Заявление подается в суд в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Однако пропущенный по

уважительной причине срок подачи заявления может быть судом восстановлен.

Налоговый орган вправе обратиться в суд и с иском о взыскании штрафов (налоговых санкций) за налоговые правонарушения, если истек срок их внесудебного взыскания. При этом налоговый орган должен приложить к исковому заявлению решение налогового органа по акту налоговой проверки, решение о привлечении налогоплательщика к ответственности, акт налоговой проверки, в котором зафиксирован факт правонарушения, а также первичные документы, изъятые им в ходе налоговой проверки и подтверждающие совершение противоправных действий. Кроме того, должны быть предъявлены документы, свидетельствующие о внесудебной процедуре урегулирования спора.

Исковое заявление о взыскании штрафа с организации и индивидуального предпринимателя может быть подано в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате штрафа, однако если срок пропущен по уважительной причине, то он может быть восстановлен судом. Дела о взыскании налоговых санкций по иску налоговых органов к организациям и индивидуальным предпринимателям рассматриваются арбитражными судами в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством Российской Федерации.

Налоговые споры с физическими лицам, не являющимися индивидуальными предпринимателями, рассматриваются судами общей юрисдикции в соответствии с гражданским процессуальным законодательством.

Если физические лица не являются индивидуальными предпринимателями, то недоимки с них по налогам и задолженность по пеням и штрафам взыскиваются только в судебном порядке. Иск может быть подан в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об их уплате. В случае, если данные физические лица не выполнили в установленный срок обязанности по уплате налога, налоговый (таможенный) орган вправе обратиться в суд с иском о взыскании налога за счет имущества, в том числе денежных средств на счетах в банке и наличных денежных средств данного налогоплательщика-физического лица, в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога.

Исковое заявление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика-физического лица может быть подано в суд общей юрисдикции налоговым (таможенным) органом в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Пропущенный по уважительной причине срок

подачи заявления может быть восстановлен судом. К исковому заявлению о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика-физического лица может прилагаться ходатайство налогового (таможенного) органа о наложении ареста на имущество ответчика в порядке обеспечения искового требования. Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика-физического лица на основании вступившего в законную силу решения суда производится в соответствии с Законом об исполнительном производстве.

После вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, налоговый орган обращается с исковым заявлением в суд о взыскании с этого лица налоговой санкции за совершение налогового правонарушения. Факты правонарушений устанавливаются в результате налоговых проверок и фиксируются в актах проверки. По этим актам руководитель налогового органа принимает решение не позднее десяти дней со дня согласования акта проверки с налогоплательщиком. В случае выявления налогового правонарушения в принятом решении должна быть резолюция о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершенное налоговое правонарушение. До обращения в суд налоговый орган обязан предложить лицу, привлекаемому к ответственности за совершение налогового правонарушения, добровольно уплатить соответствующую сумму налоговой санкции. В случае, если лицо, привлекаемое к ответственности за совершение налогового правонарушения, отказалось добровольно уплатить сумму налоговой санкции или пропустил срок уплаты, указанный в требовании, налоговый орган обращается в суд с исковым заявлением о взыскании с данного физического лица налоговой санкции за совершение налогового правонарушения.

Исковое заявление о взыскании налоговой санкции с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, подается в суд общей юрисдикции. К исковому заявлению прилагаются решения налогового органа и другие материалы, полученные в процессе налоговой проверки.

Поскольку налогоплательщик в соответствии с НК РФ пользуется презумпцией невиновности, при рассмотрении исковых заявлений в суде налоговый орган должен доказать факт налогового правонарушения и вину лица, совершившего его. Решение суда по иску обязательно как для налогового органа, так и для налогоплательщика.

Субъектами налоговой ответственности выступают налогоплательщики-организации, а не их должностные лица,

действия которых привели к налоговому правонарушению. Поэтому привлечение организаций к ответственности (уплате налоговой санкции) не исключает привлечение их должностных лиц к административной ответственности – административным штрафам, установленным КоАП. В области налогов и сборов правонарушение – это нарушение сроков подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе, срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке, сроков представления налоговой декларации; грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета; непредставление сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, и др.

По выявленным налоговым органом нарушениям законодательства о налогах и сборах, за которые лица подлежат привлечению к административной ответственности, уполномоченное должностное лицо налогового органа составляет протокол об административном правонарушении. Данный протокол не позднее двух дней со дня составления (обнаружения правонарушения) должен быть направлен в суд для рассмотрения и принятия соответствующего постановления. Рассмотрение дел об этих правонарушениях и применение административных штрафов в отношении лиц, виновных в их совершении, производится согласно законодательству об административных правонарушениях. Постановление по делу об административных правонарушениях законодательства Российской Федерации о налогах и сборах не может быть вынесено по истечении одного года со дня совершения, а при длящихся (продолжающихся в течение года неопределенный период или все 12 месяцев, – со дня обнаружения. В случае отказа в возбуждении уголовного дела или его прекращении, но при наличии в действиях лица административного правонарушения сроки начинают исчисляться со дня принятия решения об отказе в возбуждении уголовного дела или его прекращении. Административная ответственность должностных лиц организаций назначается в виде штрафа – денежного взыскания.

Административные штрафы назначаются по постановлению суда. При их назначении учитывается характер совершенного правонарушения, личность виновного, его имущественное положение, обстоятельства, смягчающие или отягчающие административную ответственность. Отягчающее обстоятельство – повторное совершение однородного административного правонарушения, если за совершение первого правонарушения лицо уже подвергалось административному наказанию. При этом лицо считается подвергнутым данному наказанию в течение года со дня окончания исполнения постановления о назначении

административного наказания. По истечении 12 месяцев лицо может быть оштрафовано, но как за правонарушение, совершенное впервые. Административный штраф должен быть уплачен лицом, привлеченным к административной ответственности, не позднее 30 дней со дня вступления постановления в законную силу. При неуплате штрафа в этот срок копия постановления направляется в организацию, в которой работает лицо, привлекаемое к ответственности, для удержания штрафа из выплачиваемой заработной платы или иного дохода.

Полномочия налоговых органов по обращению иска в суд не ограничиваются НК РФ. Согласно п. 11 ст. 7 Закона о налоговых органах, ФНС России и ее территориальным органам предоставлено право предъявлять в суде и арбитражном суде иски, непосредственно не связанные с налоговым администрированием: о ликвидации организации любой организационно-правовой формы по основаниям, установленным законодательством Российской Федерации; о признании недействительной государственной регистрации юридического лица или государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя; о признании сделок недействительными и взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам. Примером недействительной сделки, свершенной юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем, может быть занятие игорным бизнесом без соответствующей лицензии и любая иная деятельность, требующая обязательного лицензирования.

Налоговым органам предоставлено также право обращаться в суд с исками о возмещении ущерба. Речь идет об ущербе, который нанесен государству или муниципальному образованию из-за неправомерных действий банка по списанию денежных средств со счета налогоплательщика уже после получения указанного решения налогового органа, в результате чего взыскание задолженности стало невозможным. То есть если в конкретной ситуации окажется, что банк после получения решения налогового органа все же списал денежные средства по распоряжению налогоплательщика, суд может обязать эту кредитную организацию возместить ущерб государству. Иски предъявляются к банку как организации, а не его должностным лицам. Но должностные лица банка могут быть привлечены к уголовной или административной ответственности.

Как к ответчику к налоговым органам могут быть предъявлены следующие иски: о возврате сумм, незаконно или неправильно удержанных налогов (сборов), пеней и штрафов;

о возмещении вреда, причиненного незаконными или неправомерными действиями налогового органа или его должностного лица.

Налогоплательщик, плательщик сборов и налоговый агент вправе требовать в судебном порядке возмещения убытков, причиненных действиями налоговых органов.

В соответствии со ст. 138 НК РФ акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы не только в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу), но и в судебный орган. Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не исключает права на одновременную или последующую подачу аналогичной жалобы в суд, если иное не предусмотрено ст. 101.2 НК РФ. Постановлением Президиума ВАС РФ от 4 октября 2005 г. № 7445/05 разъяснено, что налогоплательщик вправе оспорить нормативный правовой акт, принятый налоговым органом, несмотря на то что у него есть возможность оспорить в судебном порядке конкретные действия налоговых органов, основанных на положениях такого акта.

В случае обжалования актов налоговых органов, действий их должностных лиц в суд по заявлению налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента) исполнение обжалуемых актов, совершение обжалуемых действий могут быть приостановлены судом в порядке, установленном соответствующим процессуальным законодательством. Жалобы (исковые заявления) на акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц, поданные в суд, рассматриваются и разрешаются в порядке, установленном гражданским процессуальным, арбитражным процессуальным законодательством и иными федеральными законами. Несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований, установленных НК РФ, также может стать основанием для отмены решения налогового органа как вышестоящим налоговым органом, так и судом. Основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом может явиться нарушение существенных условий процедуры рассмотрения акта или иных материалов мероприятий налогового контроля. К таким существенным условиям относятся обеспечение возможности лица, в отношении которого был составлен акт, участвовать в процессе рассмотрения материалов лично и (или) через своего представителя и обеспечение возможности этого лица представить объяснения. Основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом могут выступить

также иные нарушения процедуры рассмотрения материалов, если только такие нарушения привели или могли привести к принятию неправильного решения.

Контрольные вопросы

1. Какие иски в суд вправе подавать налоговые органы?
2. В каком случае недоимки по налогам взыскиваются в судебном порядке?
3. Каков срок подачи иска в суд по взысканию недоимки по налогам с организаций-налогоплательщиков?
4. Каков срок подачи искового заявления в суд при взыскании налоговой санкции с организаций?
5. К какой ответственности могут быть привлечены должностные лица организаций?
6. Каков порядок привлечения к административным штрафам должностных лиц организаций?
7. В каких случаях налоговый орган может выступать в суде как ответчик?
8. Как реализуется право налогоплательщика при защите своих интересов в судебном порядке?

Тесты

1. Налоговый орган подает иск в суд на взыскание налоговой санкции с налогоплательщика-организации в следующий срок:

а) не позднее шести месяцев со дня обнаружения и составления соответствующего акта;

б) не позднее трех месяцев со дня вынесения налоговым органом решения о взыскании налоговых санкций;

в) не позднее трех лет со дня совершения налогового правонарушения;

г) в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате штрафа.

2. Действия (бездействие) должностных лиц налоговых органов налогоплательщиком-организацией обжалуются в следующем порядке:

а) подается жалоба в вышестоящий налоговый орган;

б) подается исковое заявление в суд общей юрисдикции;

в) подается жалоба в Палату налоговых консультантов;

г) подается жалоба в финансовый орган.

3. Налогоплательщиком в судебном порядке могут быть

обжалованы следующие акты (или действия) налогового органа:

а) нарушение налоговым органом срока камеральной проверки;

б) несвоевременное издание инструктивных и методических указаний о порядке применения законодательства о налогах и сборах;

в) отказ должностных лиц налогового органа налогоплательщику в его просьбе присутствовать при камеральной налоговой проверке;

г) решение налогового органа о привлечении лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

4. Налоговые органы вправе обратиться с иском в суд в отношении налогоплательщиков-физических лиц по следующим основаниям:

а) за отказ от получения идентификационного номера налогоплательщика;

б) за ведение предпринимательской деятельности без государственной регистрации;

в) о взыскании налога за счет имущества физического лица в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога;

г) за нарушение этики налогоплательщика и отказ в допуске к обследованию жилого помещения.

5. Подача иска в суд налоговым органом на налогоплательщиков-организации правомерна в следующих случаях:

а) аннулирование и приостановление выданных лицензий;

б) невыполнение требований налогового органа об устранении выявленных нарушений;

в) нежелание (отказ) использовать налоговые льготы;

г) взыскание задолженности по налогам (сборам), пеням и штрафам, если истек срок внесудебного порядка урегулирования налоговых споров.

6. При установлении правонарушений в области налогов применяются следующие административные взыскания:

а) предупреждение;

б) административный штраф;

в) возмездное изъятие вещей и документов, явившихся непосредственным орудием совершения административного правонарушения;

г) арест товаров и иных вещей, явившихся непосредственным орудием административного правонарушения.

7. К должностным лицам организации применяются

административные штрафы за следующие правонарушения:

а) установление факта осуществления деятельности без соответствующей лицензии;

б) нарушение сроков представления налоговой декларации;

в) нарушение сроков представления в банк платежного поручения на уплату налога;

г) неуплата (неполная уплата) суммы налога.

8. При выявлении административного правонарушения в области налогов должностным лицом налогового органа составляется:

а) акт налоговой проверки;

б) протокол о совершении административного правонарушения;

в) предостережение о совершении административного правонарушения;

г) предупреждение о совершении административного правонарушения.

9. В области налогов к обстоятельствам, отягчающим административную ответственность, относятся:

а) продолжение противоправного поведения, несмотря на требования уполномоченных на то лиц прекратить его;

б) правонарушение, аналогичное тому, которое было установлено при первой проверке, при обнаружении которого было сделано устное замечание о необходимости их устранения;

в) повторное в течение года совершение однородного правонарушения, за которое лицо уже подверглось административному наказанию, по которому не истек срок окончания исполнения административного наказания;

г) повторное совершение однородного правонарушения, за которое лицо уже подверглось административному взысканию по месту работы в другой организации.

10. Постановление суда о наложении административного штрафа за нарушение законодательства о налогах и сборах может быть вынесено:

а) по истечении шести месяцев с момента совершения правонарушения;

б) по истечении года со дня совершения административного правонарушения;

в) по истечении трех лет с момента вынесения постановления о применении административного штрафа;

г) до истечения двух месяцев со дня обнаружения правонарушения.

11. Минфин России имеет в области налогов и сборов полномочия:

а) утверждать формы налоговых уведомлений и порядок их заполнения;

б) разрабатывать и утверждать формы бухгалтерской отчетности и порядок их заполнения;

в) предоставлять отсрочки и рассрочки по налогам и сборам;

г) давать письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

12. Участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, являются:

а) Федеральная служба по финансовому мониторингу;

б) Минфин России;

в) Федеральная служба судебных приставов;

г) ФТС России.

13. Полномочиями налоговых органов наделены:

а) ФТС России;

б) Федеральное казначейство;

в) Управление по борьбе с экономическими и налоговыми преступлениями МВД России;

г) Департамент по налоговой, таможенной и тарифной политики Минфина России.

14. В соответствии с НК РФ органы МВД России обязаны:

а) привлекать налогоплательщиков к ответственности за налоговые правонарушения;

б) при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, в десятидневный срок со дня их выявления направить материалы в налоговый орган для принятия по ним решения;

в) проводить дознание и предварительное следствие по делам о преступлениях в области законодательства о налогах и сборах;

г) при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления, проводить самостоятельные налоговые проверки с составлением акта проверки.

Глава 6
Прогнозирование и планирование налоговых поступлений в бюджетную систему

6.1. Методологические основы прогнозирования и планирования налоговых поступлений в бюджетную систему

Прогнозирование и планирование поступлений налогов и сборов – одна из действенных управленческих функций государства в условиях экономики рыночного типа. Данные вопросы в России приобретают актуальность в связи необходимостью совершенствования налогового процесса, осуществления его различных направлений на основе единых методологических подходов. Определенным вкладом в создание методологических основ планирования налоговых поступлений в бюджетную систему стали отдельные публикации[15]. Вместе с тем существует необходимость в дальнейшей разработке методологии планирования налоговых поступлений как в теоретическом, так и прикладном аспектах, в частности: обосновании современных методов оценки налогового потенциала регионов; совершенствовании структуры и состава показателей налоговых паспортов регионов; более полном использовании для целей планирования аналитической информации о тенденциях в сфере налогообложения; улучшение организации процесса планирования налоговых поступлений; использовании многовариантных расчетов, основанных на различных методах планирования.

Содержание планирования налоговых поступлений как область научных и прикладных знаний вытекает, прежде всего, из той функции, которую оно выполняет в системе других автономных подсистем управления в налоговом администрировании. Такой функцией в соответствии с теорией менеджмента является планирование. В широком смысле содержание планирования – научное обоснование будущего поведения системы, ее частей, элементов, процессов и явлений.

Планирование включает принятие плановых решений уполномоченными на то органами, план обязателен к выполнению, в ряде случаев имеет силу закона (федеральные законы о федеральном бюджете, законы о бюджетах субъектов Российской Федерации, принятые соответствующими законодательными органами).

Будущее поведение системы может быть представлено и в виде прогноза. Прогнозирование – опережающее отражение

будущего; вид познавательной деятельности, направленный на определение тенденций динамики конкретного объекта или события на основе анализа его состояния в прошлом. Прогноз – вероятностное суждение о возможном состоянии объекта, его отдельных элементах. Прогнозирование ряда экономических показателей – неотъемлемая часть планирования; создавая для него необходимую информационную базу, способствует обоснованности планирования.

Планирование налоговых поступлений в бюджетную систему представляет собой комплексный и многофакторный процесс разработки экономически обоснованного размера налоговых доходов (поступлений налогов и сборов, администрируемых налоговыми органами) в бюджеты всех уровней и государственные внебюджетные фонды в течение текущего финансового года от налогоплательщиков, зарегистрированных в соответствующих налоговых органах.

Цель планирования налоговых доходов (поступлений) – достижение максимально высокого уровня мобилизации налогов и сборов в бюджетную систему страны.

Для достижения данной цели необходимо выполнять следующие задачи:

✓ обеспечивать исполнение доходной части бюджетов всех уровней и государственных внебюджетных фондов;

✓ увеличивать налоговые поступления в соответствии с приростом налоговых баз, а также в связи с положительным влиянием других экономических и социальных факторов;

✓ обеспечивать стабильность и непрерывность налоговых поступлений в течение финансового года;

✓ использовать различные методы налогового администрирования по максимальному вовлечению налогового потенциала в реальную сферу налоговых поступлений.

Значение налогового планирования заключается в объективной оценке возможных налоговых поступлений, необходимых для определения экономически обоснованных параметров контрольных (в том числе бюджетных) заданий.

Более полное представление об особенностях процесса планирования налоговых поступлений в бюджетную систему дает характеристика его основных аспектов, проявляющихся во взаимосвязи.

Планирование налоговых поступлений:

✓ базируется на научно обоснованной концепции построения бюджетной и налоговой систем государства, включающей разграничение налоговых полномочий и доходных источников между органами власти и управления различных уровней, а также

определение конкретных пропорций распределения налогов между бюджетами;

✓ подчинено реализации налоговой политики государства, определяющей организационно-правовые принципы функционирования системы налогообложения и направления преобразования механизмов исчисления конкретных налогов;

✓ включает непосредственно расчеты конкретных сумм – контингентов налогов и сборов, мобилизуемых на данной территории, обеспечивающие экономически обоснованные качественные и количественные параметры бюджетных налоговых доходов;

✓ имеет единые принципиальные методические подходы к планированию налоговых поступлений для соответствующих уровней бюджетной системы.

Налоговыми органами в 1990-е гг. в основном использовался метод планирования «от достигнутого» по данным о фактических и ожидаемых налоговых поступлениях в предшествующих периодах по УФНС России и ИФНС России. Довольно часто такие задания не соответствовали реально возможным суммам платежей в бюджеты всех уровней. Во многих странах, обладающих стабильно функционирующей налоговой системой, методическое обеспечение процесса планирования налоговых поступлений основывается на экономических прогнозах с применением совершенного математического аппарата. Отечественный опыт составления таких расчетов невелик.

Следует подчеркнуть, что в последние годы в ФНС России, его территориальных структурах разрабатывается и внедряется в практику методология планирования налоговых поступлений, основанная на более тщательной подготовке информационной базы, использовании многовариантных проектировок, учитывающих многочисленные факторы, влияющие на размер налоговых поступлений, в том числе оценке влияния на поступления изменений, вносимых в налоговое законодательство, оценке налогового потенциала. Тем более что с началом автоматизации обработки информации в налоговых инспекциях появилась возможность использования экономико-статистических методов анализа и прогнозирования налоговых поступлений.

В планировании налоговых поступлений могут быть использованы различные методы, которые по содержанию целесообразно объединить в три группы (рис. 6.1).

Рис. 6.1. Состав методов прогнозирования и планирования налоговых поступлений

К неформализованным методам относится метод прямого счета налоговых поступлений. Разработанные на его основе

методики расчетов налоговых поступлений отражают механизмы исчисления налоговых платежей, предполагающих прогнозирование налоговых баз по различным налогам и сборам. В случае действия по одному налогу нескольких ставок прогноз налоговых баз осуществляется в разрезе видов налоговых ставок.

Для реализации данного метода используются материалы налоговых паспортов регионов, содержащие, как правило, раздел «Основные показатели налоговой базы по администрируемым налогам». Исчисленные суммы налоговых баз нуждаются в корректировке с учетом уровня собираемости, выпадения налоговых доходов в результате изменений законодательства о налогах и сборах, регулирования задолженности по налогам и сборам и других факторов. Несмотря на то что метод прямых расчетов формализуется в виде последовательных действий или представляется схематично как схема алгоритма методики расчета поступлений по конкретному налогу в бюджетную систему, он не относится к экономико-математическим методам.

Наиболее распространенный формализованный метод, используемый в прогнозировании и планировании налоговых поступлений, – экстраполяция динамики налоговых поступлений. Эти методы отличаются простотой, наглядностью и легко реализуются на персональных компьютерах.

Динамика налоговых платежей по отдельным видам налогов за определенный период времени (ряд лет) при соответствующих условиях может иметь устойчивую тенденцию. Фактически это проявляется в ежегодном приросте налоговых поступлений на несколько процентных пунктов. Наиболее существенные факторы, влияющие на этот процесс, – изменение уровня инфляции, прирост налоговых баз вследствие развития большинства видов экономической деятельности в регионах и в стране в целом. Перенос сложившейся тенденции на будущее возможен при относительной стабильности механизма налогообложения по конкретному налогу. Метод экстраполяции может использоваться в планировании налоговых поступлений при условии тесной корреляции показателей динамики налоговых поступлений и соответствующих экономических показателей, выступающих в качестве существенных факторов, влияющих на изменения налоговых платежей. Например, по налогу на прибыль организаций, применяющих общий режим налогообложения, таким фактором является совокупная прибыль по прибыльным предприятиям, сальдированный финансовый результат, удельный вес прибыльных организаций. По налогу на имущество организаций – среднегодовая стоимость имущества предприятий, подлежащая налогообложению, коэффициенты переоценок

основных фондов. По акцизам на алкогольную продукцию – производственные мощности заводов, коэффициенты использования производственной мощности, индексы роста ставок акцизов. Приведенные примеры свидетельствуют о возможности построения однофакторных или многофакторных уравнений регрессии.

Экстраполяция динамики налоговых поступлений может применяться при обосновании планируемых поступлений как на год, так и по кварталам и месяцам. В последнем случае осуществляется экстраполяция показателя коэффициента сезонности.

Данный метод предполагает тщательный анализ информации статистических рядов, элиминирования влияния случайных факторов на фактические показатели. Для обеспечения надежности применения данного метода проводится анализ исходной информации о поступлениях налогов и сборов. Из фактических данных за отдельные годы исключаются суммы поступлений, полученные под влиянием неординарных факторов, нетипичных ситуаций в поведении налогоплательщиков.

Прогнозирование на основе временного ряда (трендовые модели) экономических показателей (в нашем случае это сумма налоговой базы, налоговых поступлений по отдельным налогам и сборам, темпы прироста налоговых баз, налоговых поступлений и другие показатели) относится к одномерным методам прогнозирования, базирующимся на экстраполяции, т. е. на продлении на будущее тенденции, наблюдавшейся в прошлом. При таком подходе предполагается, что прогнозируемый показатель формируется под воздействием большого количества факторов, выделить которые невозможно либо по которым отсутствует информация. В этом случае ход изменения данного показателя связывают не с факторами, а с течением времени, что проявляется в образовании одномерных временных рядов. В ходе решения задачи прогнозирования пользуются ограниченным количеством информации об одномерном временном ряде конечной длины. При этом в экономике исследуются дискретные временные ряды, наблюдаемые в дискретные моменты времени[16].

Используя трендовые модели, можно получать прогнозы на краткосрочный и среднесрочный периоды. Excel имеет средства для создания трендовых моделей, встроенные в построитель диаграмм.

Также могут использоваться в прогнозировании налоговых поступлений многофакторные экономико-математические модели. Модель линейной многофакторной регрессии

представляет собой уравнение:

$$Y = a_0 + \sum_{i=1}^{n} a_i x_i,$$

где Y – аргумент, к примеру сумма налоговых поступлений по і-му налогу;

x_i – і-й фактор, учитываемый при прогнозировании;

a – оцениваемые параметры уравнения.

При построении многофакторных регрессионных моделей, как и в случае с трендовыми моделями, необходимо иметь в виду, что линейная форма зависимости встречается редко. В связи с этим при отборе факторов целесообразно обосновать форму нелинейной связи, корреляции.

Виды планов налоговых поступлений следует рассматривать с помощью их классификации, что позволяет полнее представить содержание планирования налоговых поступлений.

В зависимости от назначения в процессе управления налогообложением целесообразно выделять прогнозирование налоговых поступлений и планирование налоговых поступлений.

По уровню органов власти и управления следует различать государственные (консолидированный план по Российской Федерации, план федерального уровня, региональные планы) и местные (муниципальных образований) планы налоговых поступлений.

С точки зрения временной определенности планы налоговых поступлений могут быть долгосрочные (более трех лет), среднесрочные (три года), краткосрочные (год), текущие, оперативные (квартал, месяц).

По степени охвата налогов и сборов: планы агрегированные (обобщенные по всем видам налогов и сборов); группированные по видам налогов и сборов (федеральные, региональные, местные); детальные (планы по конкретным налогам и сборам).

Исходя из субъектов налоговых платежей, различают планы налоговых поступлений от налогоплательщиков-организаций и от физических лиц.

В зависимости от этапа бюджетного процесса выделяют планы налоговых поступлений при обосновании налоговых доходов бюджетов и при исполнении бюджетов.

Контрольные вопросы

1. В чем сходство и отличие прогнозирования и планирования налоговых поступлений?
2. Каковы цель и задачи планирования налоговых поступлений в бюджетную систему?
3. Каковы основные аспекты содержания планирования налоговых поступлений в бюджетную систему?
4. Какие методы планирования налоговых поступлений в бюджетную систему используются налоговыми органами?
5. Каковы возможности применения методов экономико-математического моделирования в планировании налоговых поступлений в бюджетную систему?

6.2. Организация планирования налоговых поступлений

Налоговое администрирование можно рассматривать как сложную организационную систему, состоящую из совокупности технологически взаимосвязанных и взаимодействующих подсистем (рис. 6.2).

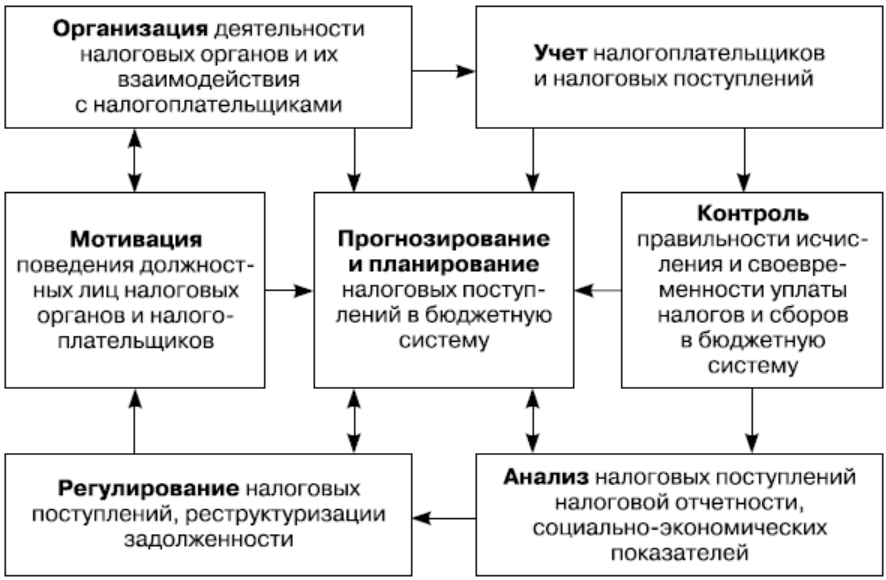
Организация деятельности налоговых органов и их взаимодействия с налогоплательщиками
Учет налогоплательщиков и налоговых поступлений
Мотивация поведения должностных лиц налоговых органов и налогоплательщиков
Прогнозирование и планирование налоговых поступлений в бюджетную систему
Контроль правильности исчисления и своевременности уплаты налогов и сборов в бюджетную систему
Регулирование налоговых поступлений, реструктуризации задолженности
Анализ налоговых поступлений налоговой отчетности, социально-экономических показателей

Рис. 6.2. Подсистемы налогового администрирования

Относительная автономность осуществления функций управления позволяет рассматривать их в виде самостоятельных подсистем. Доказательством правомерности такого подхода выступает структура построения налоговых органов. Известно, что в составе подразделений УФНС России, ИФНС России созданы управления, отделы, функции которых соответствуют общим функциям управления.

На приведенной схеме последовательность размещения подсистем, отражающих соответствующую функцию, не соответствует строго теории менеджмента. Однако, на наш взгляд, это оправданно с технологической точки зрения. Прогнозированию и планированию налоговых поступлений предшествуют такие функции, как организация, учет, контроль и анализ, – обеспечивающие по отношению к процессу планирования. Функции регулирования и мотивации следует

рассматривать как вспомогательные по отношению к прогнозированию и планированию.

Раскроем особенности специфических функций (подсистем) налогового администрирования при взаимодействии с подсистемой «Прогнозирование и планирование налоговых поступлений в бюджетную систему».

Подсистема «Организация деятельности налоговых органов и их взаимодействие» обеспечивает организационное закрепление функции прогнозирования и планирования налоговых поступлений за соответствующими структурами, подразделениями ФНС России и других налоговых органов. Содержание данной подсистемы раскрыто в заключении параграфа.

Подсистема «Учет налогоплательщиков и налоговых поступлений» создает информационную базу о численности и динамике различных категорий налогоплательщиков: организаций, ПБОЮЛ, физических лиц. а также о налоговых платежах.

В Российской Федерации ведутся государственные реестры[17], содержащие соответственно сведения о создании, реорганизации и ликвидации юридических лиц, приобретении физическими лицами статуса индивидуального предпринимателя, прекращении физическими лицами деятельности в качестве индивидуальных предпринимателей, иные сведения о юридических лицах, индивидуальных предпринимателях и соответствующие документы.

Единство и сопоставимость указанных сведений обеспечиваются за счет соблюдения единства принципов, методов и форм ведения государственных реестров.

На основе учета налоговых поступлений формируется отчетность о налоговых поступлениях в разрезе контингента налогов и сборов.

Вместе с тем создаются базы данных о налоговых поступлениях и показателях хозяйственно-финансовой деятельности крупнейших и бюджетообразующих налогоплательщиков[18].

Одна из задач деятельности структур налоговых органов, относящихся к подсистеме «Контроль правильности исчисления и уплаты налогов и сборов в бюджетную систему», – содействие увеличению налоговых поступлений в бюджетную систему. В результате контрольной работы, как правило, происходит доначисление налогов и сборов. Объемы возможного доначисления налогов и сборов (недоимок) в результате контрольной деятельности целесообразно прогнозировать и

учитывать при разработке планов налоговых поступлений. Повышению обоснованности прогнозов доначислений налогов и сборов способствует аналитическая обработка материалов проверок. Кроме того, при обосновании прогнозов налоговых поступлений целесообразно учитывать намечаемые организационные меры, осуществляемые налоговыми органами. Например, в УФНС России по г. Москве функционируют специальные «зарплатные комиссии», которые анализируют отчетность налогоплательщиков по ЕСН и НДФЛ, определяют размер возможных доначислений[19]. Деятельность комиссий направлена на преодоление негативного социально-экономического явления – теневой заработной платы. Поэтому проверки налогоплательщиков, имеющих признаки ухода от налогообложения путем выплаты «серой» зарплаты, оставались одним из приоритетных направлений работы налоговых органов в 2006–2007 гг. Объектом контроля выступают организации, уровень заработной платы в которых находился в диапазоне от прожиточного минимума до среднего по виду экономической деятельности.

Весьма показательны итоги соответствующей Комиссии УФНС России по г. Москве. Так, за I квартал совместно с рабочими группами по легализации теневой заработной платы проведено 400 заседаний, на которых было заслушано более 4700 организаций. Среднемесячная заработная плата на одного работника в организациях, с которыми проведена соответствующая работа, увеличилась в 2,5 раза[20].

Подсистема «Анализ налоговых поступлений, налоговой отчетности, социально-экономических показателей» теснейшим образом связана с прогнозированием и планированием налоговых поступлений. С одной стороны, при разработке планов необходимо использовать аналитические материалы, а с другой – анализ фактических налоговых поступлений важен для оценки обоснованности плановых показателей. Данная подсистема характеризуется большим объемом разноплановой деятельности соответствующих структур налоговых органов, что требует подробного освещения[21].

Воздействие на процесс прогнозирования налоговых поступлений – подсистемы **«Регулирование налоговых поступлений, реструктуризации задолженности»** проявляется в прямой оценке величины налоговых поступлений, подлежащих перечислению налогоплательщиками в планируемом периоде вследствие наступления сроков. Материалы по управлению задолженностью учитываются при обосновании налоговых поступлений по отдельным налогам как на год в целом, так по

кварталам и месяцам. Вместе с тем при решении вопросов о реструктуризации задолженности необходимо учитывать прогнозируемое поступление налогов и сборов. Важно, чтобы принятие решений по этим вопросам не стало причиной заметного снижения необходимых объемов налоговых поступлений.

Мотивация поведения должностных лиц налоговых органов и налогоплательщиков в рамках соответствующей подсистемы налогового администрирования осуществляется в целях повышения уровня обоснованности плановых проектировок по различным направлениям:

✓ совершенствование взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками;

✓ применение различных инструментов стимулирования специалистов и руководителей структур налоговых органов к повышению профессиональной компетентности, ответственности;

✓ использование способов воздействия на поведение налогоплательщиков, побуждающих их к полному и своевременному исполнению налоговых обязательств.

По первому направлению УФНС России осуществляют деятельность по улучшению качества обслуживания налогоплательщиков, расширению объема предоставляемых услуг, созданию комплексной системы учета налогоплательщиков и мониторинга их деятельности, системы информационно-аналитического обеспечения налоговых проверок, а также популяризации представления налоговых деклараций в электронном виде.

Соответствующий материал изложен в п. 6.4.

Проводится политика информирования налогоплательщиков о технических достижениях, способных поднять на новый уровень взаимоотношения бухгалтера и налогового инспектора. Постоянно растет число тех, кто подключается к системе сдачи отчетности через Интернет.

По второму направлению эффективность и результативность профессиональной служебной деятельности специалистов отдела Управления по анализу и планированию налоговых поступлений определяется на основании достижения таких показателей, как динамика поступления доходов, администрируемых ФНС России, эффективность налогового администрирования (рост доходов, администрируемых ФНС России, в расчете на работника налоговых органов). Названные показатели учитываются при разработке системы материального поощрения специалистов и руководителей.

Третье направление включает влияние налоговых органов на

повышение налоговой культуры налогоплательщиков. Управления Федеральной налоговой службы ведут пропагандистскую кампанию, направленную на поощрение исполнения обязанностей налогоплательщика и повышение социальной ответственности бизнес-сообщества, отдельных граждан.

Прогнозирование и планирование налоговых поступлений осуществляют все налоговые органы. Однако содержание их деятельности в данной сфере заметно различается. Для реализации указанных функций в налоговых органах, как правило, создаются структуры (управления, отделы) по анализу и планированию налоговых поступлений, поскольку эти две функции связаны теснейшим образом.

Приведенные ниже основные функции Управления анализа и планирования Федеральной налоговой службы[22] дают достаточно полное представление о содержании деятельности данной структуры. Управление осуществляет комплекс взаимосвязанных функций[23], которые можно объединить в три основных направления:

✓ деятельность в области методологии анализа и планирования налоговых поступлений;

✓ разработка прогнозов и индикативных показателей налоговых поступлений;

✓ мониторинг налоговых поступлений.

Деятельность в области методологии анализа и планирования налоговых поступлений включает следующие функции:

1. Разработка и совершенствование методологии проведения работ по анализу и планированию поступлений администрируемых ФНС России (далее – Службой) доходов и обеспечению доходной части бюджетов всех уровней и государственных внебюджетных фондов в системе ФНС России, а также оказание методологической и практической помощи налоговым органам:

✓ в проведении анализа, подготовке и выпуске аналитических материалов, характеризующих поступление администрируемых Службой доходов, состояние налоговой базы, собираемость и задолженность по налогам,

✓ в проведении работ по разработке прогнозируемых и индикативных показателей по мобилизации администрируемых Службой доходов в консолидированный и федеральный бюджеты, а также в государственные внебюджетные фонды;

2. Изучение, обобщение и подготовка предложений о распространении положительного опыта работы управлений ФНС

России по субъектам Российской Федерации;

3. Разработка методологического и экспертно-аналитического обеспечения по ведению налоговых паспортов субъектов Российской Федерации, федеральных округов Российской Федерации и Российской Федерации в целом;

4. Разработка методологии формирования и ведения Службой программно-аналитических комплексов, содержащих показатели и аналитические таблицы по поступлению налогов, налоговым базам и социально-экономическому развитию по Российской Федерации, субъектам Российской Федерации и налоговым органам, и их совершенствование с учетом изменения налогового и бюджетного законодательства, форм отчетности и актуальных вопросов налогового администрирования.

Второе направление – разработка прогнозов и индикативных показателей налоговых поступлений предусматривает выполнение следующих функций:

1. Оценка и прогнозирование поступления администрируемых Службой доходов по текущему (отчетному) году в порядке установленной периодичности;

2. Прогнозирование поступления налогов и разработка проектов показателей администрируемых Службой доходов федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов на очередной год в соответствии с основными показателями социально-экономического развития Российской Федерации;

3. Организация представления и согласования в установленном порядке с Минфином России предложений Службы по годовым показателям администрируемых Службой доходов федерального бюджета для их включения в проект закона о федеральном бюджете на очередной год;

4. Участие совместно с Минфином России в согласовании разработанных годовых показателей поступлений администрируемых Службой доходов для включения в проекты законов о бюджетах государственных внебюджетных фондов;

5. Организация представления и согласования в установленном порядке с Минфином России поквартального и помесячного распределения утвержденных законом о федеральном бюджете годовых показателей администрируемых Службой доходов;

6. Разработка годовых, поквартальных и помесячных индикативных показателей налоговых поступлений в бюджетную систему.

Мониторинг налоговых поступлений включает:

1. Мониторинг и анализ исполнения доходных частей

бюджетов и государственных внебюджетных фондов по уровням бюджетной системы Российской Федерации;

2. Оценку и прогнозирование поступления администрируемых Службой доходов по текущему (отчетному) году в порядке установленной периодичности;

3. Мониторинг и анализ показателей поступления администрируемых Службой доходов, изменений налоговой базы, собираемости и задолженности по налогам; основных показателей социально-экономического развития Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и налоговых органов и подготовки соответствующей аналитической информации (доклады, справки, сообщения) руководству, внутренним и внешним пользователям;

4. Мониторинг и анализ показателей поступления администрируемых Службой доходов по видам экономической деятельности в увязке с показателями их развития и подготовки соответствующей аналитической информации.

Организация прогнозирования и планирования налоговых поступлений на региональном уровне. Рассмотрим организацию деятельности государственных структур по прогнозированию и планированию налоговых поступлений на примере УФНС России по субъектам Российской Федерации, представленную на рис. 6.3.

Центральное звено в процессе планирования налоговых поступлений в бюджетную систему на региональном уровне – финансовые структуры Правительства субъектов Российской Федерации, имеющие разные названия: министерства, департаменты, управления, комитеты финансов.

Рис. 6.3. Схема организационного взаимодействия государственных структур субъекта Российской Федерации в процессе прогнозирования и планирования налоговых поступлений

На первом этапе процесса расчета контингентов налогов Министерство финансов[24] аккумулирует налоговую и статистическую отчетность и аналитические материалы, необходимые для составления плана налоговых доходов консолидированного бюджета субъекта Российской Федерации. Важны сведения о фактической величине налогов, зачисляемых в бюджеты всех уровней, о поступлении налоговых платежей в консолидированный бюджет субъекта Российской Федерации, размере недоимки по налогам. Составляются также отчеты о задолженности по налоговым платежам, уплате налоговых санкций и пени, ряд других отчетных и аналитических материалов, необходимых для расчетов прогнозной величины налоговых поступлений.

Процесс расчета может осуществляться параллельно: по субъекту Российской Федерации в целом и в разрезе налоговых инспекций субъекта Российской Федерации. Данные о предполагаемых суммах налоговых поступлений на следующий планируемый период по ИФНС России (по району, городу) поступают в УФНС России на территории субъекта Российской Федерации. При этом на основе сложившейся динамики поступления налогов составляют прогноз объема платежей в бюджет от юридических и физических лиц. Расчеты производятся исходя из объема и оценки фактически поступивших сумм, выявленных тенденций, индекса инфляции, предполагаемых изменений налогового законодательства.

Информацию о фактических суммах налогов, поступивших в бюджеты всех уровней, предоставляют УФНС России и УФК по субъекту Российской Федерации.

Одновременно Министерство экономики направляет Министерству финансов необходимые для прогнозирования доходов бюджета варианты прогнозных показателей социально-экономического развития субъекта Российской Федерации на очередной финансовый год и среднесрочную перспективу (три года). При формировании проекта бюджета используются как среднесрочные, так и долгосрочные экономические прогнозы. Среднесрочный прогноз, оценивающий перспективы экономического развития, как правило, на ближайшие три года, составляется на основе эконометрических моделей развития экономики государства с учетом предполагаемых изменений в бюджетно-налоговой и денежной политике.

Методика расчета включает использование основных экономических показателей: индекс цен, уровень процентной ставки рефинансирования ЦБ, уровень безработицы, заработной платы рабочих и служащих, доходов физических и юридических лиц и др. Долгосрочный прогноз составляется на отдаленную перспективу (более пяти лет). В нем, как правило, отражаются не экономические прогнозы как таковые, а цели и задачи государственной бюджетно-налоговой политики в городе.

Комитет государственной статистики по субъекту Российской Федерации направляет в Министерство финансов информацию о социально-экономическом положении субъекта Российской Федерации, включающую данные о затратах на производство промышленных предприятий региона, динамику капитального строительства, сведения о наличии и использовании основных фондов, дифференциации заработной платы в отраслях экономики региона и другие необходимые показатели.

Министерство финансов совместно с Министерством

экономики подготавливает и представляет на рассмотрение Правительства субъекта Российской Федерации следующие материалы:

✓ основные направления бюджетной и налоговой, инвестиционной и инновационной политики города на очередной финансовый год и на предстоящие три года;

✓ проект финансового плана-прогноза консолидированного бюджета субъекта Российской Федерации на три года;

✓ порядок организации межбюджетных отношений органов государственной власти субъекта Российской Федерации и муниципальных образований. Итоговым документом, отражающим основные направления бюджетной, налоговой и инвестиционной политики, концепцию экономической стратегии, цели развития региона, является финансовый план-прогноз;

✓ после получения от Правительства субъекта Российской Федерации согласованного варианта финансового плана-прогноза Министерство финансов субъекта Российской Федерации приступает к непосредственному расчету величины налоговых поступлений на очередной финансовый год. Разграничение налоговых поступлений по уровням бюджетной системы осуществляется в соответствии с налоговым и бюджетным законодательством и статьями закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год.

Контрольные вопросы

1. Каким образом планирование налоговых поступлений связано с другими подсистемами налогового администрирования?
2. Каковы особенности мотивации поведения должностных лиц налоговых органов и налогоплательщиков в целях повышения уровня обоснованности плановых проектировок налоговых поступлений в бюджетную систему?
3. Каковы функции налоговых органов в сфере прогнозирования и планирования налоговых поступлений?
4. Как организована деятельность государственных структур по прогнозированию и планированию налоговых поступлений (на примере УФНС России по субъектам Российской Федерации)?
5. Каков характер взаимодействия УФНС России и Министерства (департамента, комитета) финансов субъекта Российской Федерации в процессе планирования налоговых поступлений?

6.3. Информационное обеспечение планирования налоговых поступлений от налогоплательщиков: организаций и физических лиц

В целях повышения экономической обоснованности прогнозов и планов поступлений налогов и сборов налоговым органам необходимо иметь широкую информационную базу данных, включающую в себя сведения, получаемые как из внутренних, так и внешних источников.

К *информации из внутренних источников* относится информация, полученная налоговыми органами самостоятельно в процесс выполнения функций по налоговому администрированию:

✓ информация отдела учета налогоплательщиков;

✓ бухгалтерская отчетность и расчеты налогоплательщиков по налогам;

✓ информация отдела камеральных проверок;

✓ сведения из отдела учета и отчетности по принудительному взысканию недоимки;

✓ материалы отдела камеральных проверок;

✓ налоговая отчетность.

К *информации из внешних источников* относятся следующие ее виды:

✓ нормативно-правовая;

✓ социально-экономическая;

✓ информация о нарушениях налогоплательщиками налогового и иного законодательства, полученная налоговыми органами от других контролирующих органов (МВД России, суда, прокуратуры, таможенных органов и т. д.), органов Федерального управления по делам о несостоятельности (банкротстве), других органов государственного управления, банков и кредитных организаций, Фонда социального страхования Российской Федерации (ФСС России), ПФ, ФОМС, нотариальных органов, средств массовой информации и т. д.

Деятельность налоговых органов по формированию информационного массива данных о налогоплательщиках и налоговых поступлениях должна отвечать следующим основным требованиям:

✓ непрерывность – данное требование предполагает необходимость обеспечения постоянного сбора, регистрации и

обработки всей поступающей в налоговый орган информации;

✓ систематизация – необходимость сбора данных по каждому налогоплательщику, группам налогоплательщиков (формам собственности, отраслевому признаку, крупным, средним, малым предприятиям);

✓ обеспечение периодического обновления массива информации о налогоплательщиках с учетом новых данных, поступающих из внутренних и внешних источников;

✓ полнота – наличие массива информации, достаточного для обоснования принимаемых решений;

✓ достоверность – необходимость обеспечения предварительного анализа поступающей в налоговый орган информации на предмет ее надежности посредством сопоставления с данными, полученными из разных источников и другими способами;

✓ организация рациональной системы сбора, обработки, хранения и поиска информации с использованием современных электронных средств.

По содержанию состав и структуру основных видов информации, используемой в процессе планирования налоговых поступлений, можно представить в виде крупных блоков: нормативно-правовая база; отчетность о налогах и сборах; показатели социально-экономического развития страны, региона; аналитические материалы о налоговых поступлениях; обобщенные данные материалов налоговых проверок. Раскроем основные аспекты информационных блоков (рис. 6.4).

Налоговая политика в стране определяет основные направления развития налоговой системы и принципиальные изменения в ее механизме, а также налоговом администрировании. Основные направления совершенствования налоговой системы Российской Федерации в среднесрочной перспективе на 2008–2010 гг.[25] свидетельствуют о разработке важнейших мер по получению ранее выпадавших налоговых доходов из-за несовершенства законодательства о налогах и сборах. В первую очередь это касается крупнейших налогоплательщиков, а также организаций-ассоциированных членов холдингов, групп компаний. Своевременный анализ налоговой политики и соответствующих изменений в законодательстве о налогах и сборах позволит уточнить соответствующие методики для планирования налоговых поступлений по отдельным налогам.

Структура информационного обеспечения планирования налоговых поступлений от налогоплательщиков: организаций и физических лиц
Нормативно-правовая база
Налоговая политика в стране и регионе
Законодательство о налогах и сборах
Законы о бюджетах на планируемый год
Федеральный бюджет
Консолидированный бюджет субъекта Федерации
Показатели социально-экономического развития страны, региона
Программа социально-экономического развития страны и регионов
Налоговый паспорт субъекта Федерации
Отчетность о налогах и сборах
форма № 1-НОМ
формы № 1-НМ, 4-НМ
форма № 1-НБК
форма № 1-ДДК
формы 5-П, 5-ЕСН, 1-НДС и др.
Аналитические материалы о налоговых поступлениях
Обобщенные данные материалов налоговых проверок
Сумма доначисленных налогов
Сумма начисленных штрафов
Динамика погашения задолженности

Рис. 6.4. Состав и структура информационного обеспечения планирования налоговых поступлений

Следует подчеркнуть, что непосредственно учет мер налоговой политики в планировании налоговых поступлений осуществляется на основе изменений в налоговом законодательстве, вступающих в силу с начала финансового года. Важнейшее условие разработки обоснованных показателей налоговых поступлений по конкретным налогам – расчет

выпадающих налоговых доходов и сумм увеличения налоговых поступлений. Большую методическую помощь в оценке влияния изменений в налоговом законодательстве на налоговые доходы оказывают расчеты Минфина России при обосновании проектов федерального бюджета.

Наряду с изменениями федерального законодательства о налогах и сборах в расчетах налоговых поступлений учитываются изменения в сфере налогообложения, принятые законодательными органами субъектов Российской Федерации, представительными органами местного самоуправления муниципальных территориальных образований. К примеру, в расчетах налоговых и неналоговых поступлений бюджетов муниципальных образований по Московской области на 2007 г. [26] учтены следующие изменения налогового и бюджетного законодательства: увеличение социальных налоговых вычетов на обучение в образовательных учреждениях и на лечение в медицинских учреждениях; индексация нормативов платы за негативное воздействие на окружающую среду, установленных в 2003 г., в 1,4 раза, в 2005 г. – в 1,15 раза; расширение перечня расходов, учитываемых при исчислении налоговой базы по единому сельскохозяйственному налогу; отмена с 1 января 2007 г. льгот по налогу на имущество организаций бюджетным учреждениям.

Следующий блок информационного обеспечения – прогноз социально-экономического развития страны, региона, представленный в виде системы показателей, программ. Наиболее значимыми и широко применяемыми налоговыми органами на практике являются нижеприведенные показатели, объединенные по экономическому содержанию в семь групп. Информацию о данных показателях целесообразно формировать в таблицах за ряд лет, что позволит анализировать их динамику в сравнении с данными налоговой статистики о налоговых поступлениях за соответствующие периоды.

1. Валовой региональный продукт (ВРП): ВРП (млн руб.), индекс прироста ВРП (%).

2. Производство: индекс промышленного производства (%), индекс цен производителей промышленных товаров (%), объем отгруженных товаров собственного производства, выполненных работ и услуг собственными силами обрабатывающих производств (млн руб.), индекс производства по видам экономической деятельности (обрабатывающие производства и др.) (%).

3. Реализация товаров и услуг: объем отгруженных товаров собственного производства, выполненных работ и услуг

собственного производства по видам экономической деятельности (млн руб.).

4. Торговля: оборот розничной торговли (млн руб.), оборот организаций оптовой торговли (млн руб.), внешнеторговый оборот (дол. США и млн руб.), в том числе экспорт и импорт, курс доллара (среднегодовой) (руб.).

5. Инвестиционная и финансовая деятельность: инвестиции в основной капитал (млн руб.), сальдированный финансовый результат (млн руб.), сумма прибыли по прибыльным организациям (млн руб.), удельный вес прибыльных предприятий (%), кредиторская задолженность (млн руб.), из нее – просроченная задолженность (млн руб.), дебиторская задолженность (млн руб.), из нее – просроченная задолженность (млн руб.).

6. Количество налогоплательщиков: количество налогоплательщиков юридических лиц, сведения о которых содержатся в ЕГРЮЛ (единиц) (кроме прекративших свою деятельность); количество индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств, сведения о которых содержатся в ЕГРИП (единиц) (кроме прекративших свою деятельность), из них – индивидуальных предпринимателей (единиц).

7. Социальные показатели: численность населения на начало года (тыс. человек), удельный вес городского населения в общей численности населения (%); численность экономически активного населения (тыс. человек), в том числе: численность занятых в экономике; численность безработных. Индекс потребительских цен (декабрь текущего года к декабрю предыдущего года, %); реальные денежные доходы (% к предыдущему году); фонд заработной платы (наемных) работников предприятий и организаций (млн руб.), просроченная задолженность по заработной плате (млн руб.).

Сбор и систематизацию информации о социально-экономических показателях осуществляют исполнительные органы власти на всех уровнях государственного устройства. С целью повышения эффективности данной деятельности, обеспечения надежности информации происходит закрепление обязанностей по сбору и обобщению сведений о социально-экономических показателях за соответствующими исполнительными органами. Порядок регулирования подготовки экономической информации для различных периодов прогнозирования и планирования в субъектах Российской Федерации включает определение состава информации, которая может быть использована налоговыми органами для целей

планирования налоговых поступлений, а также перечень исполнительных органов, осуществляющих сбор и систематизацию соответствующих сведений.

В налоговых органах показатели социально-экономического развития используются для формирования комплексного документа, используемого для прогнозирования и планирования налоговых доходов и налоговых поступлений в бюджетную систему. Таким документом является налоговый паспорт региона.

В практике налогового администрирования УФНС России по субъектам Российской Федерации он находит широкое применение. Методическое руководство по разработке его структуры, использованию в аналитической работе и при составлении прогнозов и планов налоговых поступлений осуществляет ФНС России. Налоговый паспорт как документ, содержащий социально-экономическую информацию о регионе, а также сведения о налоговых поступлениях в бюджетную систему, способствует более достоверному определению налоговых баз, повышению качества налогового планирования и установлению более реальных значений индикативных показателей по мобилизации налоговых поступлений в бюджетную систему.

В основу налогового паспорта положен макроэкономический подход к расчетам налоговой базы и налогового потенциала. С его разработкой появилась возможность более обоснованного подхода к определению индикативных (контрольных) показателей по мобилизации налогов и сборов в федеральный бюджет.

По содержанию разделов налогового паспорта их можно объединить в четыре группы: налоговый потенциал региона; поступления налогов и сборов в бюджетную систему; задолженность по налогам и сборам; налоговая нагрузка (рис. 6.5).

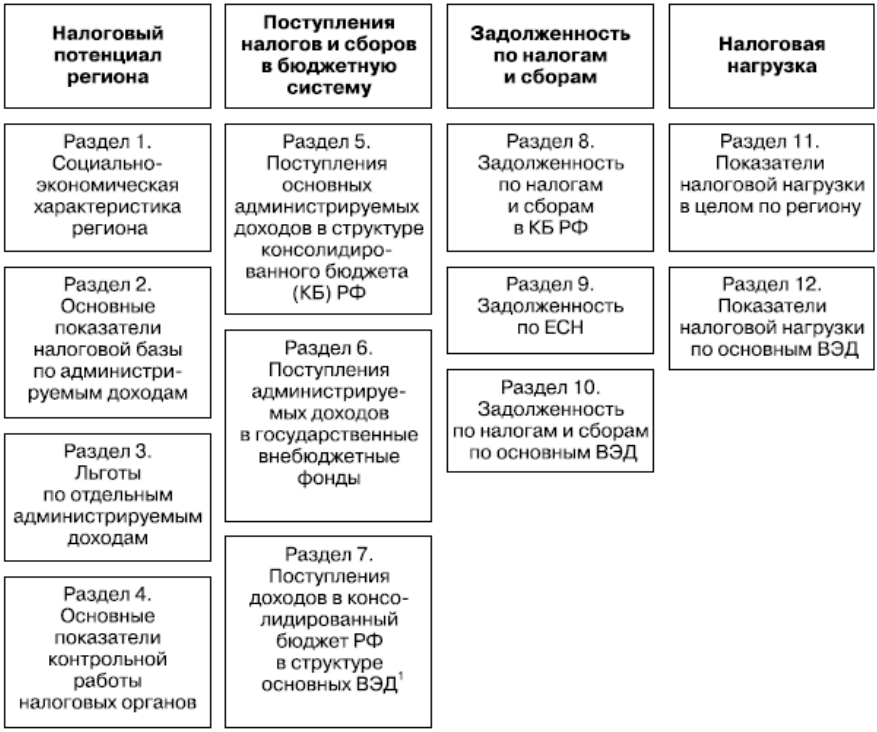
Налоговый потенциал региона
Поступления налогов и сборов в бюджетную систему
Задолженность по налогам и сборам
Налоговая нагрузка
Раздел 1. Социально-экономическая характеристика региона
Раздел 2. Основные показатели налоговой базы по администри-руемым доходам
Раздел 3. Льготы по отдельным администрируемым доходам
Раздел 4. Основные показатели контрольной работы налоговых органов
Раздел 5. Поступления основных администрируемых доходов в структуре консолидиро-ванного бюджета (КБ) РФ
Раздел 6. Поступления администрируе-мых доходов в государственные внебюджетные фонды
Раздел 7. Поступления доходов в консо-лидированный бюджет РФ в структуре основных ВЭД[1]
Раздел 8. Задолженность по налогам и сборам в КБ РФ
Раздел 9. Задолженность по ЕСН
Раздел 10. Задолженность по налогам и сборам по основным ВЭД
Раздел 11. Показатели налоговой нагрузки в целом по региону
Раздел 12. Показатели налоговой нагрузки по основным ВЭД

Рис. 6.5. Структура налогового паспорта региона ВЭД[27]

Целесообразность использования показателей, включенных в соответствующие разделы паспорта, уже в достаточной мере апробирована налоговыми органами на практике.

Отчетность по налогам и сборам – один из основных источников информации, используемой в процессе прогнозирования и планирования налоговых доходов и налоговых поступлений. Приведем наиболее важные отчеты:

✓ фактическое начисление и поступление налогов и сборов по видам экономической деятельности в разрезе федеральных, региональных и местных налогов (форма № 1-НОМ «Отчет о поступлении налоговых платежей в бюджетную систему Российской Федерации по видам экономической деятельности»);

✓ фактическое поступление платежей по видам налогов нарастающим итогом по месяцам (форма № 1-НМ «Отчет о поступлении налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации»); в этом отчете справочно указаны возмещение НДС из бюджета, количество налогоплательщиков, специальные налоговые режимы, распределение ЕСН по направлениям;

✓ фактические базы налогообложения по крупнейшим

налогоплательщикам на основе налоговых деклараций (налог на прибыль, НДС, налог на игорный бизнес, налог на имущество организаций, земельный налог, НДПИ, НДФЛ). Форма № 5-НБН «Отчет о базе налогообложения по основным видам налогов»;

✓ форма № 5-П «Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу на прибыль организаций» (квартальная, годовая);

✓ форма № 5-ЕСН «Отчет о налоговой базе и структуре начислений по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование» (квартальная, годовая).

Следует отметить, что в результате развития налогового администрирования в России в последние годы обеспечивается публичность сведений, содержащихся в налоговой отчетности, путем размещения на интернет-сайтах УФНС России информации сводных отчетов по формам статистической налоговой отчетности, утвержденным приказами ФНС России[28].

Еще один важнейший источник информации – учетно-аналитические материалы инспекций по администрированию крупнейших налогоплательщиков. Управление информационно-аналитической работы и автоматизации процессов налогообложения в инспекциях по администрированию крупнейших налогоплательщиков обеспечивает деятельность автоматизированной системы сбора и обработки информации, мониторинг результатов деятельности предприятий и прогнозирование их налоговых поступлений[29].

Контрольные вопросы

1. Какие виды сведений, получаемых из внутренних и внешних источников при формировании информационной базы данных для прогнозирования и планирования налоговых поступлений, существуют?
2. Каковы требования, учитываемые в процессе формирования информационного массива данных о налогоплательщиках и налоговых поступлениях?
3. Какова структура информационного обеспечения процесса прогнозирования и планирования налоговых поступлений?
4. Что относят к основным видам налоговой отчетности, используемой в планировании налоговых поступлений?
5. Какова структура блока информационного обеспечения планирования налоговых поступлений «Прогноз социально-экономического развития страны, региона»?

6. Какие разделы выделяют в налоговом паспорте региона?

7. Как вкратце можно охарактеризовать разделы налогового паспорта региона?

6.4. Анализ налоговых поступлений

Большое место в деятельности налоговых органов занимает анализ налоговых поступлений в бюджетную систему, который проводится систематически на всех уровнях ФНС России. В общем виде анализ налоговых поступлений в бюджетную систему можно охарактеризовать как подсистему налогового администрирования, представляющую собой относительно самостоятельную функцию налоговых органов по изучению и оценке объемов, динамики и структуры налоговых поступлений в бюджетную систему и государственные внебюджетные фонды во взаимосвязи с оценкой состояния и развития социально-экономического положения страны, территорий, крупнейших и бюджетообразующих налогоплательщиков и под воздействием происходящих изменений в налоговой политике, законодательстве о налогах и сборах, мотивации поведения налогоплательщиков.

Содержание анализа определяется его целями и задачами. Можно сформулировать следующий перечень задач анализа налоговых поступлений, характерный для всех уровней налоговых органов:

✓ контроль выполнения планов, достижения прогнозных значений налоговых поступлений в бюджетную систему, полноты использования налогового потенциала;

✓ выявление тенденций в поступлении налогов в целом по администратору за определенный период времени;

✓ определение факторов, повлиявших на фактическое поступление, в сравнении с начисленным объемом по отдельным видам налогов в разрезе видов экономической деятельности за отчетный период;

✓ установление причин недопоступления начисленных налогов (по видам налогов и в разрезе видов экономической деятельности, категорий налогоплательщиков);

✓ сравнение намечаемого и фактического поступления налогов в связи с изменением налогового законодательства;

✓ оценка эффективности принятых налоговыми органами мер, направленных на увеличение поступлений налогов и сборов (совершенствование взаимодействия с налогоплательщиками, улучшение методик камеральных проверок и т. п.);

✓ оценка в целом деятельности налоговых органов (нижестоящих) по мобилизации налоговых поступлений;

✓ формирование информационной базы для прогнозирования и планирования налоговых поступлений

(динамических рядов, регрессионных моделей и др.);

✓ разработка проектов решений по мобилизации налоговых поступлений в планируемом периоде.

Анализ налоговых поступлений должен соответствовать определенным методологическим принципам, присущим экономическому анализу: научный характер, комплексность и системный подход, объективность, действенность, систематичность и эффективность. Данные принципы широко освещены в специальной литературе по экономическому анализу[30].

Для более полного понимания содержания задач анализа налоговых поступлений рассмотрим классификацию его видов.

По признаку времени следует различать ретроспективный (оперативный и итоговый) и перспективный (предварительный) анализ. Оперативный анализ проводится ежемесячно для оценки хода поступления налоговых доходов и принятия корректирующих мер при выявлении отклонений фактических показателей от заданных параметров. Итоговый анализ позволяет изучить результаты за более продолжительный период: квартал, полугодие, 9 месяцев, год, ряд лет. Данный анализ отличается комплексностью, возможностью выявления тенденций.

По субъектам (пользователям) анализа различают внутренний и внешний анализ. Внутренний проводится непосредственно в налоговых органах. Внешний анализ осуществляется на основании действующей статистической и налоговой отчетности исполнительными органами государственного управления (министерствами, ведомствами, службами, агентствами), научными учреждениями, объединениями предпринимателей и другими заинтересованными структурами.

По методике исследования налоговых поступлений можно выделить следующие виды: количественный и качественный анализ. Количественный основан на количественных сопоставлениях показателей и факторов, оказывающих влияние на полученные результаты. Качественный анализ – это способы исследования, основанные на экспертных оценках процессов, происходящих в сфере налогообложения.

По степени охвата объектов анализ делится на сплошной и выборочный. При сплошном изучаются все налоговые поступления от всех субъектов, участвующие в формировании налоговых поступлений на определенной территории. При выборочном анализе исследуют результаты налоговых поступлений по определенным видам налогов и сборам (или их группам) в отношении конкретных категорий

налогоплательщиков (по объему налоговых платежей, относящихся к определенным видам экономической деятельности, и другим признакам).

К методологическим аспектам анализа налоговых поступлений относятся виды и содержание используемых методов анализа. В настоящее время, как видно из табл. 6.1, используются различные методы анализа налоговых поступлений, которые можно объединить в две группы: количественного и качественного анализа.

Таблица 6.1
Методы анализа налоговых поступлений

Количественный анализ	Качественный анализ
Метод сравнений, сопоставлений	Метод экспертных оценок
Структурного исследования	Наблюдений
Использования интегральных показателей	Косвенных оценок налогового потенциала
Факторного анализа	
Группировок	

Метод сравнений (сопоставлений) используется для оценки фактических поступлений налогов и сборов по сравнению с чем-то (с начисленными платежами, предыдущими периодами, запланированными объемами и др.), налогового потенциала, а также изучений тенденций налоговых поступлений путем сопоставления темпов роста, изменения структуры налоговых поступлений. С целью получения объективных выводов сравниваемые показатели должны быть сопоставимы с точки зрения действующего законодательства о налогах и сборах, отраслевых и региональных особенностей. При построении динамических рядов делаются поправки на уровень инфляции.

В анализе налоговых поступлений широко используется **метод структурного исследования**, в частности изучается структура:

✓ налоговых поступлений по уровням бюджетной системы (консолидированный бюджет страны, федеральный бюджет, консолидированный бюджет субъектов Российской Федерации; республиканские, областные и краевые бюджеты, бюджеты муниципальных образований);

✓ поступлений по видам и группам налогов (прямые и косвенные; имущественное налогообложение и налогообложение доходов; налоги в сфере природопользования и др.);

✓ налоговых поступлений в разрезе видов экономической

деятельности, отраслей;

✓ поступлений налогов и сборов от субъектов (организаций, физических лиц);

✓ налоговых поступлений в территориальном разрезе (по субъектам Российской Федерации, федеральным экономическим округам, муниципальным образованиям).

Метод факторного анализа представляет собой декомпозицию изменения объема поступлений налогов и сборов по сравнению с базовым периодом по факторам, определившим это изменение. Этот метод ставит целью объяснить текущую динамику налоговых поступлений исходя из текущих макроэкономических тенденций и выявить причины изменения объема поступлений налогов и сборов по сравнению с базовым периодом. В основе пофакторного анализа – задача моделирования налоговых поступлений, которая в значительной степени сводится к моделированию динамики базы налогообложения в зависимости от различных макро– и микроэкономических параметров. При этом наиболее важна оценка воздействия экономической активности на налоговые поступления, т. е. рассмотрение показателей, непосредственно влияющих на базу налогообложения, а соответственно и на уровень поступлений. Основой подхода к пофакторному анализу служит выявление объективных (изменение результатов экономической деятельности, налогового законодательства и других факторов) и субъективных факторов (поведения налогоплательщиков, должностных лиц налоговых органов).

Метод использования интегральных показателей в общем виде состоит в обосновании таких показателей и разработке методики их исчисления.

Применительно к анализу налоговых поступлений широко используется показатель «налоговая нагрузка» как в практической деятельности государственных структур, в том числе налоговых органов, так и в научных исследованиях. Наиболее распространенный способ расчета данного показателя – процентное отношение налоговых поступлений (начислений) к валовому региональному продукту. УФНС России также используют в анализе показатели налоговой нагрузки на отрасль, вид экономической деятельности (коп. с 1 руб. объема отгруженных товаров собственного производства, выполненных работ и услуг собственными силами). Значение данных показателей в проведении анализа и в целом в налоговом администрировании возросло в связи с принятием новой Концепции планирования налоговых проверок[31], предполагающей использование налоговыми органами и

налогоплательщиками «Общедоступных критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемых налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок», в число которых входит и налоговая нагрузка.

Один из современных интегральных показателей, используемых в анализе налоговых поступлений, – комплексный коэффициент определения уровня налогового риска[32]. Данный коэффициент позволяет оценить вероятность возможного – как законного, так и незаконного – занижения налогоплательщиком налоговой базы либо налоговых баз одновременно по нескольким налогам, а также предполагаемое изменение налогового потенциала администрируемого хозяйствующего субъекта исходя из комплексного анализа особенностей его хозяйственной деятельности и финансово-экономического состояния.

В процессе анализа налоговых поступлений целесообразно использовать экономико-статистический **метод группировок**. Могут использоваться группировки УФНС России, ИФНС России, организаций по различным признакам (видам и объемам деятельности), населения, занятого в экономике по уровню доходов, и др. Например, при подготовке информационной базы для планирования налоговых поступлений по налогу на имущество организаций следует осуществить группировку организаций по степени износа основных средств[33].

Для оценки качества планирования налоговых поступлений в регионе следует произвести объединение ИФНС России в группы, сформированные по уровню отклонений фактического поступления от плановых (в %). Такая группировка покажет разброс отклонений и частоту повторений в каждой группе.

В качестве примера, иллюстрирующего метод группировок, нами использованы данные по одному из субъектов Российской Федерации о выполнении плана налоговых поступлений в разрезе ИФНС России. По ним проведена группировка ИФНС России по уровню выполнения плана налоговых поступлений по данным за 2006 г. (табл. 6.2).

Метод группировок позволил определить количество ИФНС России по муниципальным образованиям, имеющим весьма значительные отклонения фактического поступления налоговых поступлений от плановых (до 10 %, от 10,1 % и более). Очевидные выводы состоят в том, что качество планирования налоговых поступлений невысокое: более половины ИФНС России имеют отклонение (+, -) 10,1 % и более.

Таблица 6.2

Структура существенных отклонений (фактических от плановых) поступлений налоговых платежей в бюджетную систему субъекта Федерации[34] по ИФНС России

Консолидированный бюджет Российской Федерации		Республиканский бюджет		Местные бюджеты	
количество районов	% отклонения	количество районов	% отклонения	количество районов	% отклонения
10	−10,1 и более	11	−10,1 и более	15	−10,1 и более
6	До −10	6	До −10	5	До −10
5	До +10	5	До +10	6	До +10
3	+10,1 и более	4	+10,1 и более	4	+10,1 и более
количество городов	% отклонения	количество городов	% отклонения	количество городов	% отклонения
4	−10,1 и более	5	−10,1 и более	3	−10,1 и более
0	До −10	0	До −10	2	До −10
0	До +10	1	До +10	2	До +10
2	+10,1 и более	1	+10,1 и более	1	+10,1 и более

Направления анализа налоговых поступлений, его алгоритм

Анализ налоговых поступлений проводится по следующим основным направлениям:

✓ оценка выполнения контрольных показателей в целом по налоговому органу, в разрезе налогов и сборов ежемесячно и нарастающим итогом за год, в целом по территории и в разрезе видов экономической деятельности;

✓ анализ динамики налоговых поступлений в целом по налоговому органу (нижестоящим налоговым органам), в разрезе налогов и сборов ежемесячно и нарастающим итогом за год, в целом по территории и в разрезе видов экономической деятельности;

✓ исследование изменения структуры налоговых поступлений по видам налогов и видам экономической деятельности за отчетный период и в динамике за ряд лет под влиянием происходящих социально-экономических процессов в стране, регионе, изменений в законодательстве о налогах и сборах;

✓ анализ динамики задолженности в течение года;

✓ анализ налоговой нагрузки.

Методика проведения анализа налоговых поступлений может быть представлена в виде алгоритма (рис. 6.6).

Рис. 6.6. Алгоритм методики проведения анализа налоговых поступлений

Особое значение имеет аналитическая записка, раскроем ее примерное содержание на примере анализа налоговых поступлений, проводимого в УФНС России по итогам работы за отчетный год.

Вначале целесообразно раскрыть социально-экономического положение в регионе, делая акцент на показателях, отражающих налоговый потенциал.

Затем дается оценка выполнения контрольных и плановых показателей, а также темпов прироста налоговых поступлений по сравнению с прошлым годом в целом по налоговому органу и в разрезе бюджетов.

Далее следует дать оценку выполнения индикативных показателей и темпов прироста налоговых поступлений по сравнению с прошлым годом в разрезе всех налогов и сборов. Важно также охарактеризовать изменения структуры налоговых поступлений по видам налогов и изменения роли видов экономической деятельности в структуре налоговых поступлений

в целом и по видам налогов за ряд лет (хотя бы за 2–3 года).

Целесообразно осветить меры, предпринятые налоговым органом по мобилизации налоговых поступлений, и дать оценку их результативности. К таким мерам относятся: контрольные мероприятия, совершенствование учета налоговых поступлений, проведение текущего (оперативного) анализа налоговых поступлений, а также разъяснительной работы с налогоплательщиками.

Самостоятельным разделом в аналитической записке должен быть анализ задолженности, ее динамики и структуры по видам задолженности. Большой интерес представляет анализ налоговой нагрузки по видам экономической деятельности, группам налогоплательщиков, поэтому здесь также следует отразить результаты исследования налоговой нагрузки.

Кроме того, аналитическая записка может содержать специальный раздел «Анализ выпадающих доходов в связи с изменением налогового законодательства».

Завершающим ее разделом являются предложения по совершенствованию деятельности налогового органа.

Контрольные вопросы

1. В чем суть понятия «анализ налоговых поступлений» как подсистемы налогового администрирования?
2. Каковы задачи анализа налоговых поступлений, характерные для всех уровней налоговых органов?
3. Какие виды анализа налоговых поступлений вам известны?
4. Какие методы анализа налоговых поступлений существуют?
5. Каковы направления анализа налоговых поступлений?
6. Какова структура аналитической записки о налоговых поступлениях за отчетный год по УФНС России?

6.5. Налоговый потенциал: понятие, содержание и методы оценки

В методологии прогнозирования и планирования налоговых доходов и налоговых поступлений важная роль принадлежит налоговому потенциалу.

Многие авторы, изучающие налоговый потенциал и как экономическую категорию, и как экономическое явление, справедливо считают, что налоговый потенциал – это прежде всего возможность налогов, используя налогооблагаемые ресурсы, приносить доходы в бюджет. Под налогооблагаемыми ресурсами понимаются ресурсы, которые, согласно налоговому законодательству государства, подпадают под объект налогообложения и являются основой для исчисления налогооблагаемой базы того или иного налога.

Налоговый потенциал относится к числу основных макроэкономических категорий. Вместе с тем большое значение имеет и региональный аспект налогового потенциала[35].

Анализ существующих определений налогового потенциала позволил выявить принципиальный момент в понимании его сущности как экономической категории: он должен отражать конечный источник налогообложения и долю налогового изъятия.

Как инструмент налогового регулирования налоговый потенциал используется для решения следующих задач:

✓ корректировки пропорций расширенного воспроизводства;

✓ оптимизации уровня налоговой нагрузки на экономику;

✓ оценки степени эффективности существующих и планируемых к введению налогов;

✓ определения состава и структуры системы налогообложения;

✓ разработки направлений налоговой политики.

Понятие «налоговый потенциал региона» используют для определения размера мобилизации потенциально возможных доходов в соответствующие бюджеты и межбюджетного (финансового) выравнивания по регионам. В узком смысле «налоговый потенциал региона» представляет максимально возможную сумму поступлений налогов и сборов, исчисленных в условиях действующего законодательства; в широком смысле – совокупный объем налогооблагаемых ресурсов территории с учетом макроэкономических показателей развития региона, собираемости налогов и сборов, средних трансакционных налоговых издержек, т. е. это та часть доходов территории,

которая изымается посредством налогов в бюджет в соответствии с действующим налоговым законодательством.

Налоговый потенциал следует различать по ряду критериев:

✓ уровням бюджетной и налоговой системы (налоговый потенциал страны, субъекта Федерации (региональный налоговый потенциал), муниципального образования;

✓ группам налогов (налоговый потенциал федеральных, региональных, местных налогов, налоговый потенциал специальных налоговых режимов);

✓ видам налогов (налоговый потенциал по налогу на прибыль, НДС, НДПИ, ЕСН, НДФЛ, налогу на имущество и др.);

✓ отраслям экономики, видам экономический деятельности (налоговый потенциал нефтяного, газового секторов экономики, обрабатывающих производств, налоговый потенциал финансового сектора экономики и др.);

✓ субъектам хозяйствования (налоговый потенциал крупнейших налогоплательщиков, субъектов малого предпринимательства, организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения, и др.);

✓ временному горизонту (текущий и перспективный (стратегический) налоговый потенциал);

✓ объему: фактический и оптимальный налоговый потенциал; фактический налоговый потенциал – это возможный объем налоговых поступлений за определенный период (финансовый год) при заданных условиях (качественных характеристиках) экономики, налогового законодательства, уровня налоговой культуры; оптимальный налоговый потенциал – потенциал с учетом эффективных налоговых усилий, предусматривающих оптимальное соотношение темпов экономического роста и выполнения социальных программ.

В целях прогнозирования налоговых доходов и налоговых поступлений понятие налогового потенциала используется в узком смысле – как экономический показатель максимально возможной суммы мобилизации налоговых доходов в бюджетную систему.

Факторы, определяющие уровень налогового потенциала. На формирование структуры налогового потенциала страны оказывает влияние комплекс факторов.

1. Экономические факторы: внутренние и внешние.

К внутренним факторам относятся: налоговая политика, уровень развития экономики, деловой активности, отраслевая структура экономики, инвестиционный климат, уровень занятости населения, уровень инфляции и др.

Экономические факторы, учитываемые при прогнозировании

налогового потенциала, находят проявление в конкретных экономических показателях:

✓ тенденции развития экономики региона по видам экономической деятельности (например, среднегодовые темпы роста производства);

✓ динамика уровня использования основных фондов предприятия;

✓ изменение численности занятого в экономике населения;

✓ среднедушевой показатель валового регионального продукта;

✓ среднегодовой уровень дохода населения и др.

К внешним факторам следует отнести: объем внешнеэкономической деятельности России – объем экспорта (импорта) и их товарная структура, уровень цен на мировых товарных рынках, международные экономические соглашения России и др.

2. Правовые факторы: налоговое, бюджетное законодательство, вносимые в них изменения.

Налоговое законодательство определяет механизм исчисления налогов и сборов, налоговые ставки, налоговые льготы и другие элементы налогообложения. Бюджетное законодательство регулирует распределение налоговых отчислений по уровням бюджетной системы.

3. Социальные факторы: уровень социальной ответственности налогоплательщика, состояние налоговой культуры.

4. Налоговое администрирование:

✓ эффективность налогового контроля: количество проверок, выявивших недоимки/общее количество проверок;

✓ средняя сумма доначислений недоимки;

✓ уровень профессиональной подготовки работников налоговых органов (наличие специального образования, повышение квалификации);

✓ уровень методического обеспечения администрирования.

Каждая из перечисленных групп факторов и отдельные факторы оказывают существенное влияние на налоговый потенциал.

Оценка налогового потенциала. В российской экономической литературе широко распространены два подхода к оценке налогового потенциала территории. Налоговый потенциал в широком смысле определяется как совокупный объем финансовых ресурсов, которые могут быть мобилизованы через систему налогообложения. Это максимум налоговых поступлений, которые может – при идеальных условиях – обеспечить территория (в нашем случае – регион – субъект РФ).

Налоговый потенциал в узком смысле представляет собой финансовые ресурсы, которые через систему налогообложения и в соответствии с действующим законодательством должны поступить в бюджет.

Оценка налогового потенциала должна учитывать еще и фактор налоговой политики – как важнейший комплексный способ регулирования налоговых отношений. Данный постулат подтверждается следующим, по нашему мнению, наиболее удачным определением налоговой политики, которая «представляет собой систему правовых норм и организационно-экономических мероприятий регулирующего характера, принятых и осуществляемых органами государственной власти (на федеральном и региональном уровнях) и органами местного самоуправления в сфере налоговых отношений с организациями и налоговыми органами»[36].

При оценке налогового потенциала необходимо учитывать следующие основные институциональные ограничения [37]:

✓ совокупный объем финансовых ресурсов;
✓ действующее правовое налоговое поле;
✓ действующую систему налогообложения;
✓ избранную налоговую политику.

При оценке налогового потенциала необходимо учитывать его тесную взаимосвязь с налоговым бременем.

Соотнесение размеров налогового потенциала с ВРП (валовой региональный продукт) показывает определенную дифференциацию налоговой обремененности ВРП по регионам. Налоговое бремя регионов-субъектов РФ следует рассматривать под углом зрения налогового и бюджетного федерализма. Если исходить из того, что каждый регион-субъект РФ относительно обособлен в рамках указанной территории в политическом и экономическом плане и вступает с федеральным центром в определенные финансовые отношения, то в составе налогового бремени региона-субъекта Российской Федерации целесообразно выделить две части:

✓ внешнее (федеральное) налоговое бремя, которое условно можно рассматривать как консолидированный налоговый платеж федеральному центру;

✓ внутреннее (собственно региональное) налоговое бремя, которое функционально нацелено на потребности региона-субъекта Российской Федерации.

В настоящее время оценка налогового потенциала региона основывается на расчете налоговой базы по каждому виду налогов в региональном разрезе с учетом экономической специфики территории. Налоговые органы России осуществляют

формирование системы показателей, являющейся основой для объективного определения налоговой базы субъектов Российской Федерации и расчета налогового потенциала, используя налоговый паспорт.

В литературе предлагаются различные формулы расчета налогового потенциала. Наиболее полно, по нашему мнению, отражает его составные элементы

$$НПР_{ф} = Ф_{нп} + З_{нп} + Л_{н} + Д_{н} + П_{ш} \quad (6.2)$$

где $НПР_{ф}$ – налоговый потенциал региона фактический;

$Ф_{нп}$ – фактические налоговые поступления;

$З_{нп}$ – прирост задолженности по налоговым платежам за период;

$Л_{н}$ – сумма налогов, приходящаяся на льготы, предоставляемые налоговым и бюджетным законодательством;

$Д_{н}$ – суммы налогов, дополнительно начисленных по результатам контрольной работы налоговых органов;

$П_{н}$ – налоговые потери по теневому сектору экономики.

Существенным недочетом данной формулы, нередко применяемой при прогнозировании налогового потенциала, является использование в качестве элемента фактических налоговых поступлений, поскольку их величина складывается под влиянием ряда случайных факторов, присущих прошлым периодам. Фактические налоговые поступления следует корректировать, исключив из них суммы «нетипичных» для соответствующего периода поступлений.

Более корректна, по нашему мнению, формула исчисления налогового потенциала, предлагаемая в экономической литературе рядом авторов:

$$НП = \Sigma(Нб_{i} \times Нс_{i}) \times К_{1} \times К_{2} \times \ldots \times К_{i}, i = n, \quad (6.3)$$

где НП – налоговый потенциал;

Нб – налоговая база по i-му налогу;

Нс – налоговая ставка по i-му налогу;

$К_{1}$, $К_{2}$…, $К_{i}$ – коэффициенты, определяющие заданные условия[38].

При этом следует подчеркнуть, что Нб – налоговая база по i-му налогу – это прогнозируемая величина, она определяется в зависимости от развития экономики региона, производственной базы, результатов деятельности хозяйствующих субъектов,

доходов населения и других показателей, являющихся потенциальными объектами налогообложения.

Перечень коэффициентов, отражающих заданные условия исследования, может быть различен в зависимости от факторов, оказывающих влияние на величину налогового потенциала, к примеру, уровня инфляции, индекса потребительских цен.

Контрольные вопросы

1. В чем суть понятия налогового потенциала субъекта Федерации?
2. Каковы критерии группировки и виды налогового потенциала?
3. Какие факторы определяют уровень налогового потенциала региона?
4. Каким образом оценивают налоговый потенциал региона?
5. Какова взаимосвязь налогового потенциала и налоговой нагрузки?

6.6. Методика планирования поступлений налогов и сборов от организаций и физических лиц

Методика налогового планирования в настоящее время – одно из направлений совершенствования процесса составления бюджетов и регулирования налоговых доходов. При этом важное значение имеет разработка способов количественной оценки налоговых бюджетных доходов на основе оценки реальной налоговой базы и соответствующего налогового потенциала субъектов Российской Федерации, подготовки соответствующей информационной базы, проведения предпланового анализа налоговых поступлений.

Методика определения предполагаемой суммы поступлений по налогу на прибыль организаций основана на исчислении налога с прибыли организаций, облагаемой по различным ставкам, с последующей корректировкой на коэффициент собираемости налога и на норматив разделения налоговых поступлений между федеральным бюджетом и консолидированным бюджетом субъекта Российской Федерации. Кроме того, учитываются изменения в законодательстве по налогу на прибыль организаций.

Приведенный в табл. 6.3 расчет дает достаточно полное представление о методике прогнозирования налоговых поступлений по налогу на прибыль организаций. Вместе с тем остановимся на некоторых принципиальных моментах.

Таблица 6.3

Примерный расчет суммы поступлений по налогу на прибыль организаций в консолидированный бюджет субъекта РФ на_год

№ п/п	Показатель	Прогнозируемая величина, тыс. руб.
1	Прибыль по предприятиям, применяющим общий режим налогообложения, облагаемая по основной ставке налога	
2	Суммы, на которые корректируется прибыль для исчисления налога (сумма убытка прошлых лет, уменьшающая налоговую базу)	
3	Налоговая база для исчисления налога по основной ставке (стр. 1 – стр. 2)	
4	Ставка налога на прибыль, %	24
5	Сумма налога на прибыль, исчисленная по основной ставке (стр. 3 × стр. 4)	
6	Сумма налогов с доходов, полученных в виде дивидендов по акциям, а также процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам РФ	
7	Итого расчетная сумма налога (стр. 5 + стр. 6)	
8	Коэффициент собираемости налога	
9	Итого сумма налога на прибыль с учетом коэффициента собираемости (стр. 7 × стр. 8)	
10	Дополнительные поступления (за счет годовых перерасчетов, проведения мероприятий по реструктуризации задолженности, погашения недоимки прошлых лет и прочие поступления, включая контрольную работу)	
11	Итого сумма налога на прибыль с учетом дополнительных поступлений (стр. 9 + стр. 10), в том числе:	
12	в федеральный бюджет	
13	в консолидированный бюджет субъекта РФ	
14	Уменьшение налога на прибыль в связи с предоставлением региональной льготы согласно ст. 284 НК РФ	
15	Прогноз суммы налога на прибыль в консолидированный бюджет субъекта РФ (стр. 13 – стр. 14)	

Важнейший показатель в расчете поступлений по налогу на прибыль – «Прибыль по предприятиям, применяющим общий режим налогообложения, облагаемая по основной ставке налога». От уровня его обоснования во многом зависит качество прогнозирования **суммы налога на прибыль**. В связи с этим целесообразно изучить сложившиеся тенденции в динамике ряда таких показателей, содержащихся в статистической отчетности, как сальдированный финансовый результат, прибыль прибыльных организаций, удельный вес прибыльных организаций.

Важно изучить динамику структуры элементов налоговой базы по налогу на прибыль организаций: видов доходов, видов расходов, количества организаций, имеющих нулевой финансовый результат по данным налогового отчета по форме № 5-П «Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу

на прибыль организаций»[39].

Особое внимание необходимо уделить влиянию на налоговую базу по налогу на прибыль следующих видов расходов: заработная плата, амортизационные отчисления. Необходим их прогноз как элементов расходов, так и для расчета плановых поступлений других налогов, тесно взаимосвязанных с налогом на прибыль, уменьшающих его налоговую базу (это ЕСН и налог на имущество организаций).

Оценка прогноза суммы прибыли может быть проведена путем сопоставления ее прироста в будущем периоде с планируемыми темпами роста ВРП, а также исчисления доли прогнозной суммы прибыли по отношению к ВРП (в динамике – ряд отчетных лет и планируемый период). В последние годы в условиях повышения деловой активности темпы роста прибыли не могут существенно отличаться от прироста ВРП, а доля прибыли по отношению к ВРП имеет тенденцию к повышению.

По мере составления прогноза налоговых поступлений по налогу на прибыль осуществляется распределение общей суммы каждого платежа по срокам мобилизации. Такое распределение имеет большое значение, так как для каждого налога законом устанавливается свой порядок внесения средств, и, следовательно, динамика платежей, осуществляемых в течение года, будет различаться. До настоящего времени распределение налоговых обязательств по срокам платежей (по месяцам) осуществляется экспертным методом. Это связано, прежде всего, с действующим трудно формализуемым порядком уплаты месячных авансовых платежей по налогу на прибыль организаций.

Кроме того, на размер поступлений по месяцам оказывают влияние дополнительные поступления (за счет годовых перерасчетов, проведения мероприятий по реструктуризации задолженности, погашения недоимки прошлых лет и прочих поступлений, включая контрольную работу), а также различный уровень собираемости налогов в течение года. Тем не менее, по нашему мнению, полезно будет использование такого инструмента, как коэффициент сезонности поступлений по налогу на прибыль организаций. Данный показатель можно прогнозировать по фактическим поступлениям в течение года (по месяцам), ряду предшествующих лет (не менее трех лет).

Методика прогнозирования поступлений по налогу на добавленную стоимость. Наиболее распространена методика прямого прогнозирования. Ее содержание с помощью достаточно подробного расчета представлено в табл. 6.4.

Таблица 6.4

Расчет суммы поступлений НДС в бюджет Ленинградской области на 2008 г.

№ п/п	Показатель	Прогнозируемая величина, млн руб.
1	Совокупность облагаемых НДС операций (налоговая база)	1 095 018,3
2	Средневзвешенная ставка, %	15,50
3	Начислена по прогнозу сумма НДС	169 727,8
4	Доля совокупных вычетов, %	85
5	Совокупные прогнозные налоговые вычеты	144 268,7
6	Итого расчетная сумма НДС	25 459,2
7	Корректировка на коэффициент собираемости (0,99)	25 204,6
8	Итого погашение, в том числе:	8 689,4
8.1	задолженности	60,8
8.2	доплат в результате контрольной работы	6 547,0
8.3	по судебным искам	2 081,6
9	Итоговая сумма НДС с учетом корректировки и погашений	33 894,0
10	Уменьшение поступлений на прогнозируемую сумму возмещения налога по ставке 0%	6 174,1
11	Всего сумма поступлений НДС в бюджет от организаций субъекта РФ	27 219,9

В таблице 6.4 приведен расчет[40] на примере Ленинградской области по данным[41], содержащимся в отчете по форме № 1-НДС.

Следует подчеркнуть, что определение суммы поступлений НДС в бюджет от организаций субъекта Российской Федерации базируется на прогнозировании большого количества самостоятельных показателей (в таблице это показатели № 1, 2, 4, 8, 10). Однако определяющее значение имеет показатель «Совокупность облагаемых НДС операций», уровень его обоснованности зависит от возможностей прогнозирования всех видов операций, признаваемых объектами налогообложения по НДС.

Использованный в расчете показатель «Средневзвешенная ставка НДС» определяется на основе прогноза структуры налоговой базы дифференцированно в разрезе ставок (18 и 10 %).

Большое значение для определения поступлений НДС в бюджетную систему имеет показатель «Совокупные прогнозные налоговые вычеты». Его определение целесообразно строить на анализе фактических данных за ряд предшествующих лет. При этом следует отметить, что, с одной стороны, существует

негативная тенденция неоправданного увеличения данного показателя, связанная со сложностями администрирования НДС, использованием налогоплательщиками различных налоговых схем, а с другой – налоговыми органами принимаются меры противодействия таким тенденциям.

При расчете суммы поступлений акцизов используются следующие показатели: прогнозируемый объем подакцизных товаров в натуральном выражении; ставки акцизов с учетом изменений, вступающих в силу с 1 января планируемого года; нормативы распределения сумм акцизов по уровням бюджетной системы. Общая схема расчета акцизов представлена на рис. 6.7.

Расчеты осуществляются по каждому виду подакцизных товаров, а по некоторым видам дифференцированно – в разрезе ставок акциза. В качестве источников информации для прогнозирования объемов производства целесообразно использовать данные статистической отчетности по форме № 1 – натура, планы производства крупных производственных предприятий, осуществляющих выпуск подакцизной продукции (нефтепродуктов, автомобилей, табачной и алкогольной продукции).

Планирование налоговых поступлений от физических лиц

Расчет суммы поступлений по налогу на доходы физических лиц осуществляется на основе прогноза уровня оплаты труда работников и темпа роста МРОТ, предусмотренного Министерством экономики в целом по Российской Федерации, численности категорий граждан, имеющих право на льготы, предусмотренные гл. 23 НК РФ.

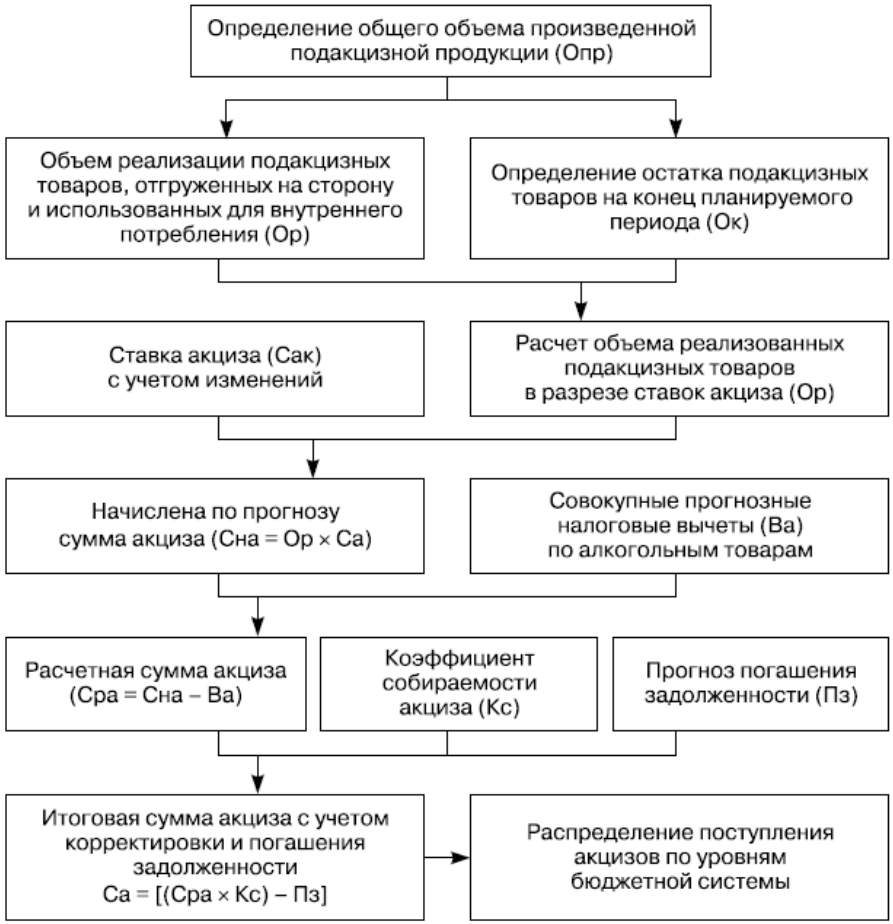
Определение общего объема произведенной подакцизной продукции (Опр)
Объем реализации подакцизных товаров, отгруженных на сторону и использованных для внутреннего потребления (Ор)
Определение остатка подакцизных товаров на конец планируемого периода (Ок)
Ставка акциза (Сак) с учетом изменений
Расчет объема реализованных подакцизных товаров в разрезе ставок акциза (Ор)
Начислена по прогнозу сумма акциза (Сна = Ор × Са)
Совокупные прогнозные налоговые вычеты (Ва) по алкогольным товарам
Расчетная сумма акциза (Сра = Сна – Ва)
Коэффициент собираемости акциза (Кс)
Прогноз погашения задолженности (Пз)
Итоговая сумма акциза с учетом корректировки и погашения задолженности Са = [(Сра × Кс) – Пз]
Распределение поступления акцизов по уровням бюджетной системы

Рис. 6.7. Алгоритм определения налоговых поступлений по акцизам

Рассмотрим вариант расчета прогноза поступлений налога на доходы с физических лиц, основанный на использовании агрегированных данных в целом по региону (табл. 6.5).

Численность занятого населения в экономике и бюджетной сфере региона принимается по данным статистических органов за отчетный период, предшествующий планируемому, с учетом намечаемых изменений в экономике:

✓ объемов производства продукции и производительности труда,

✓ количественного состава предприятий,

✓ факторов демографического характера и т. п.

Таблица 6.5

Расчет налога на доходы с физических лиц, взимаемого организациями

№ п/п	Показатель	Отчетный период (ожидаемые данные)	Прогнозируемый период (год)
1	Среднемесячная численность работников, занятых в экономике и бюджетной сфере региона, тыс. человек	590,0	600,0
2	Среднемесячная оплата труда, тыс. руб.	15,4	18,3
3	Фонд оплаты труда, млн руб.	109 032,0	131 760,0
4	Часть ФОТ, на которую распространяются льготы (стандартные вычеты), млн руб.	10 903,2	13 176,0
5	Налоговая база — облагаемый налогом ФОТ, млн руб.	98 128,8	118 584,0
6	Ставка налога, %	13	13
7	Сумма НДФЛ, млн руб.	12 756,74	15 415,92

Прямой расчет льготируемой части ФОТ трудоемок. Поэтому в прогнозных расчетах льготируемую часть ФОТ можно определить условно по ее удельному весу в ФОТ отчетного периода. Например, 10–15 %. В нашем расчете принята величина 10 %.

В данном расчете важнейшей является прогнозная величина средней заработной платы. При ее определении необходимо учитывать наметившуюся тенденцию легализации заработной платы под влиянием ряда факторов, в том числе целенаправленной деятельности налоговых органов с работодателями.

Прогнозирование поступлений налогов в разрезе муниципальных образований

Особое значение имеет планирование налоговых поступлений в бюджеты муниципальных образований.

Налоговый потенциал по налогу на доходы физических лиц по бюджетам муниципальных образований может быть рассчитан по формуле

$$N_i = НБ_i \times (Кфзп_i + Ккор_i) \times Ссн, \quad (6.4)$$

где N_i – налоговый потенциал по налогу на доходы физических лиц по бюджету i-го муниципального образования;

$НБ_i$ – оценка налогооблагаемой базы по налогу на доходы физических лиц в году, предшествующем планируемому, на территории i-го муниципального образования;

$Кфзп_i$ – коэффициент роста фонда заработной платы в

планируемом году, предусмотренный прогнозом социально-экономического развития субъекта РФ для i-го муниципального образования;

$Ккор_i$ – коэффициент корреляции, учитывающий динамику темпов роста налога от совокупных доходов, подлежащих налогообложению, и роста налога от фонда заработной платы для i-го муниципального образования;

Ссн – средняя ставка налога на доходы физических лиц.

Расчетные налоговые поступления по налогу на доходы физических лиц в бюджеты муниципальных образований вычисляются по формуле

$$Пндфл = N \times Н: 100, \quad (6.5)$$

где Пндфл – расчетные налоговые поступления по налогу на доходы физических лиц в бюджет i-го муниципального образования;

Н – норматив зачисления налога на доходы физических лиц в бюджет муниципального образования в соответствии с бюджетным законодательством.

Налоговый потенциал по налогу на имущество организаций по бюджетам муниципальных образований определяется по следующей формуле

$$N_i = No_i + (Л07_i \times Кср.), \quad (6.6)$$

где N_i – налоговый потенциал по налогу на имущество организаций по бюджету i-го муниципального образования;

No_i – ожидаемое поступление по налогу на имущество организаций в 2007 г., учитывающее рост поступлений налога в связи с ростом стоимости основных фондов, введением новых основных фондов, переоценкой основных фондов в размере 1,25 и отмену льгот по налогу с 1 января 2006 г. в соответствии с федеральным законодательством и законодательством Московской области на территории i-го муниципального образования;

$Л07_i$ – сумма отмененных с 1 января 2007 г. льгот бюджетным учреждениям по налогу на имущество организаций в соответствии с законодательством Московской области в бюджет i-го муниципального образования;

Кср – коэффициент, учитывающий отчетные периоды 2007 г. (I квартал, первое полугодие, девять месяцев), за которые будет взиматься налог в 2007 г. со стоимости льготированных ранее

основных средств, в размере 0,75.

Расчетные налоговые поступления по налогу на имущество организаций в бюджеты муниципальных образований вычисляются по формуле

$$Пнио = N_i \times Н: 100, \quad (6.7)$$

где Пнио – расчетные налоговые поступления по налогу на имущество организаций в бюджет i-го муниципального образования;

N_i – налоговый потенциал по налогу на имущество организаций по бюджету i-го муниципального образования;

Н – норматив зачисления налога на имущество организаций в бюджеты муниципальных образований в соответствии с бюджетным законодательством Московской области.

Налоговый потенциал по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности по бюджетам муниципальных образований может быть определен по следующей формуле

$$N_i = ВД_i \times Сн \times Куо + Нпп_i \times 50: 100, \quad (6.8)$$

где N_i – налоговый потенциал по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности по бюджету i-го муниципального образования;

$ВД_i$ – оценка вмененного дохода на территории i-го муниципального образования;

Сн – ставка единого налога на вмененный доход в размере 15 %;

Куо – коэффициент, учитывающий увеличение объектов налогообложения;

$Нпп_i$ – недоимка прошлых периодов по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности по территории i-го муниципального образования по состоянию на 1 января 2006 г.

Расчетные налоговые поступления единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в бюджеты муниципальных образований вычисляются по формуле

$$Пнвд = N_i \times Н: 100, \quad (6.9)$$

где Пнвд – расчетные налоговые поступления единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в бюджет i-го муниципального образования;

Н – норматив зачисления единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в бюджеты муниципальных образований в размере 90 %.

Налоговый потенциал по налогу на имущество физических лиц по бюджетам муниципальных образований или расчетные налоговые поступления налога на имущество физических лиц в бюджеты муниципальных образований определяется по следующей формуле

$$N = Нн_i \times Кс, \quad (6.10)$$

где N_i – налоговый потенциал по налогу на имущество физических лиц по бюджету i-го муниципального образования или расчетные налоговые поступления налога на имущество физических лиц в бюджет i-го муниципального образования;

$Нн_г$ – средняя сумма начисленного налога на имущество физических лиц налоговыми органами за два-три предшествующих года на территории i-го муниципального образования;

Кс – коэффициент, предусматривающий увеличение количества собственников зарегистрированного имущества, являющихся плательщиками налога на имущество физических лиц в планируемом году.

Налоговый потенциал по земельному налогу по бюджетам муниципальных образований или расчетные налоговые поступления земельного налога в бюджеты муниципальных образований могут быть рассчитаны по следующей формуле

$$N_i = УПкс_i \times S_i \times Сн_i - Л_i, \quad (6.11)$$

где N_i – налоговый потенциал по земельному налогу по бюджету i-го муниципального образования или расчетные налоговые поступления земельного налога в бюджет i-го муниципального образования;

$УПкс_i$ – удельный показатель кадастровой стоимости по категориям земель на территории i-го муниципального образования;

S_i – площадь земельных участков, находящихся в постоянном (бессрочном) пользовании, в собственности или в пожизненном

наследуемом владении на территории i-го муниципального образования;

$Сн_i$ – ставка земельного налога по категориям земель, установленная на территории i-го муниципального образования;

$Л_i$ – сумма льгот, предоставленных в соответствии с федеральным законодательством и нормативными правовыми актами органов местного самоуправления на территории i-го муниципального образования.

Контрольные вопросы

1. Какова методика определения предполагаемой суммы поступлений налога на прибыль организаций?
2. В чем суть методики прогнозирования поступлений налога на добавленную стоимость?
3. Каков алгоритм определения налоговых поступлений по акцизам?
4. Какова методика расчета суммы поступлений налога на доходы физических лиц?
5. Как именно определяют поступления по налогу на имущество организаций в разрезе бюджетов муниципальных образований?
6. Как определяют поступления единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности по бюджетам муниципальных образований?
7. Каким образом определяются поступления местных налогов по бюджетам муниципальных образований?

Тесты

1. К задачам планирования налоговых поступлений не относится:

а) обеспечение исполнения доходной части бюджетов всех уровней и государственных внебюджетных фондов;

б) увеличение налоговых поступлений в соответствии с приростом налоговых баз, а также в связи с положительным влиянием других экономических и социальных факторов;

в) обеспечение стабильности и непрерывности налоговых поступлений в течение финансового года;

г) оценка фактических налоговых поступлений за отчетный период.

2. К неформализованным методам планирования налоговых

поступлений не относится следующий метод:

а) прямого счета;

б) расчетно-аналитический;

в) экспертных оценок;

г) экстраполяции.

3. Подсистема «Планирование налоговых поступлений» взаимодействует с подсистемами налогового администрирования, перечисленными в следующей группе:

а) регулирование, мотивация, организация, контроль, анализ;

б) учет, анализ, регулирование, организация, мотивация;

в) организация, учет, контроль, анализ, регулирование, мотивация.

4. К основным направлениям деятельности УФНС России в сфере планирования налоговых поступлений не относится:

а) деятельность в области методологии анализа и планирования налоговых поступлений;

б) разработка прогнозов и индикативных показателей налоговых поступлений;

в) мониторинг налоговых поступлений;

г) контроль правильности исчисления и своевременности уплаты налоговых платежей.

5. К информации, используемой при планировании налоговых поступлений, из внешних источников относится следующая группа информации:

а) нормативно-правовая; социально-экономическая информация; информация о нарушениях налогоплательщиками налогового и иного законодательства;

б) социально-экономическая информация; нормативно-правовая; информация о нарушениях налогоплательщиками налогового и иного законодательства;

в) социально-экономическая информация; информация о нарушениях налогоплательщиками налогового и иного законодательства; нормативно-правовая; технологическая.

6. Наиболее полный перечень требований, предъявляемых к процессу формирования информационного массива данных о налогоплательщиках и налоговых поступлениях, представлен в пункте:

а) достоверность; непрерывность; полнота; организация рациональной системы сбора, обработки, хранения и поиска информации; периодическое обновление;

б) систематизация; периодическое обновление; полнота; достоверность; организация рациональной системы сбора, обработки, хранения и поиска информации; непрерывность; систематизация;

в) непрерывность; систематизация; периодическое обновление; достоверность; организация рациональной системы сбора, обработки, хранения и поиска информации.

7. Перечень разделов налогового паспорта региона, отражающий реальную его структуру, содержится в пункте:

а) поступления налогов и сборов в бюджетную систему; налоговый потенциал региона; налоговая нагрузка; задолженность по налогам и сборам;

б) налоговый потенциал региона; поступления налогов и сборов в бюджетную систему; задолженность по налогам и сборам; налоговая нагрузка.

8. Значение анализа налоговых поступлений заключается в следующем:

а) сравнение намечаемых и фактических поступлений налогов в связи с изменением налогового законодательства;

б) оценка эффективности принятых налоговыми органами различных мер, направленных на увеличение поступлений налогов и сборов (совершенствование взаимодействия с налогоплательщиками, улучшение методик камеральных проверок и т. п.);

в) оценка в целом деятельности налоговых органов (нижестоящих) по мобилизации налоговых поступлений;

г) оценка налоговой политики.

9. Значение анализа налоговых поступлений заключается в следующем:

а) выявление тенденций в поступлении налогов в целом по администратору;

б) определение факторов, повлиявших на фактическое поступление по отдельным видам налогов в разрезе видов экономической деятельности за отчетный период;

в) установление причин недопоступления начисленных налогов (по видам налогов и в разрезе видов экономической деятельности);

г) увеличение налоговых поступлений.

10. Значение анализа налоговых поступлений заключается в следующем:

а) сравнение намечавшегося и фактического поступления налогов в связи с изменением налогового законодательства;

б) оценка эффективности принятых налоговыми органами мер, направленных на увеличение поступлений налогов и сборов (совершенствование взаимодействия с налогоплательщиками, улучшение методик камеральных проверок и т. п.);

в) оценка в целом деятельности налоговых органов (нижестоящих) по мобилизации налоговых поступлений;

г) разработка плана налоговых поступлений.

11. Методика проведения анализа налоговых поступлений не включает:

а) построение аналитических таблиц;

б) расчеты аналитических показателей;

в) построение графиков;

г) обоснование прогнозов налоговых поступлений.

12. Методика проведения анализа налоговых поступлений не включает:

а) проведение факторного анализа, установление корреляционной зависимости;

б) расчеты аналитических показателей;

в) экспертные заключения специалистов, проведение обсуждений;

г) составление налогового паспорта региона.

13. Методика проведения анализа налоговых поступлений не включает:

а) построение аналитических таблиц;

б) подготовку аналитической записки;

в) подготовку проектов управленческих решений;

г) анализ социально-экономического развития региона.

14. Наиболее правильное определение налогового потенциала следующее:

а) налоговый потенциал представляет собой информационную базу, позволяющую разработать экономически обоснованные поступления налогов и сборов в бюджетную систему;

б) под налоговым потенциалом территории следует понимать совокупный объем финансовых ресурсов, которые могут быть мобилизованы через действующую систему налогообложения в действующем правовом поле посредством реализации избранной для хозяйственного комплекса данной территории налоговой политики;

в) налоговый потенциал есть способность какой-то совокупности субъектов налоговых отношений сформировать массу (поток) налоговых платежей при условии, что правовое поле и экономическая система налогообложения заданы.

15. Наиболее правильное определение налогового потенциала следующее:

а) налоговый потенциал представляет собой составную часть финансового потенциала совокупности объектов налоговых отношений, локализованных на данной хозяйственной территории; формирование налогового потенциала переходит в процесс реализации экономического потенциала хозяйственной

территории;

б) мера налогового потенциала определяет ресурсы воспроизводства собственности, экономического потенциала в целом, а значит, и меру налогового потенциала последующих периодов;

в) под налоговым потенциалом территории следует понимать совокупный объем финансовых ресурсов, которые могут быть мобилизованы через действующую систему налогообложения в действующем правовом поле посредством реализации избранной для хозяйственного комплекса данной территории налоговой политики.

Глава 7
Налоговый контроль

7.1. Налоговый контроль: понятие, функции и задачи

Налоговый контроль, обеспечивающий своевременное и полное поступление налоговых доходов в бюджетную систему Российской Федерации, – необходимое условие и важнейший метод налогового администрирования.

Контроль может быть охарактеризован как одна из функций управления, представляющая собой систему наблюдения и проверки функционирования управляемого объекта с целью оценки обоснованности и эффективности принятых управленческих решений, выявления степени их реализации, наличия отклонений и неблагоприятных ситуаций, о которых целесообразно своевременно проинформировать компетентные органы, способные принять меры к улучшению положения дел.

Государственный контроль – существенный элемент управления финансами всех уровней, без которого невозможно существование налоговой системы и экономики страны. По содержанию отношений, складывающихся в тех сферах государственного управления, которые охватываются государственным финансовым контролем, выделяют, как правило, бюджетный, налоговый, банковский, валютный, таможенный контроль и надзор за страховой деятельностью.

В настоящее время перед государством достаточно серьезно стоит вопрос о повышении собираемости налогов. Решением может стать грамотное построение системы налогового контроля.

Налоговый контроль играет особую, значимую роль в системе государственного контроля и представляет собой комплекс мероприятий по проверке соблюдения законности, целесообразности и эффективности системы налоговых органов в формировании денежных фондов всех уровней государственной власти в части налоговых доходов, по выявлению резервов увеличения налоговых поступлений в бюджеты, улучшению налоговой дисциплины среди налогоплательщиков, соблюдению ими налогового законодательства.

Налоговый контроль – составная часть финансового контроля, имеет черты, присущие финансовому контролю, но одновременно обладает и специфическими характеристиками.

Его специфика проявляется в более узкой сфере действия, нежели государственный финансовый контроль. В качестве специфических черт налогового контроля можно назвать следующие:

✓ обязательность и всесторонний охват таких участников налоговых отношений, как налогоплательщики и налоговые агенты;

✓ непрерывность, связанная с постоянной потребностью государства в финансовых ресурсах;

✓ независимость, устранение влияния проверяемых лиц на осуществление контрольных мероприятий и их результаты;

✓ регламентированность, четкое следование нормативным указаниям, правомочность, достигаемые установлением пределов полномочий налоговых органов;

✓ обеспечение согласованности действий государственных органов при проведении совместных мероприятий или обмене информацией;

✓ обоснованность и доказательность информации, приведенной в актах проверок; в дальнейшем это позволяет избежать спорных ситуаций, возникающих при обнаружении проверяемыми лицами ошибок в составленных налоговыми органами документах;

✓ недопущение причинения вреда налогоплательщику; опыт показывает, что чрезмерная фискальная направленность приводит к «уходу в тень» одними хозяйствующими субъектами и сокрытию реальных объемов налоговых обязательств другими;

✓ информационность, понятность и доступность для всех участников контрольных мероприятий.

В основе организации налогового контроля лежит принцип презумпции невиновности проверяемых лиц. В правоприменительной практике говорят также о презумпции добросовестности налогоплательщика и отсутствии доказательств необоснованности возникновения налоговой выгоды. Согласно позиции ВАС РФ, налоговые органы должны не только представить доказательства, порождающие сомнения в добросовестности налогоплательщика, но и доказать необоснованность получения налогоплательщиком налоговых выгод. При этом налоговая выгода может быть получена в связи с отсутствием в бухгалтерском учете операций, которые совершались в действительности, а также с отражением налогоплательщиком в бухгалтерском учете операций, которые не совершались, или в связи с совершением налогоплательщиком операций, которые не обусловлены экономическими или иными разумными причинами (целями делового оборота).

Сущность налогового контроля можно рассматривать с двух позиций: как функцию или элемент государственного управления экономикой и как особую деятельность по исполнению налогового законодательства. Эти стороны налогового контроля

находятся в неразрывном единстве, что позволяет представить налоговый контроль в виде непрерывно развивающейся и совершенствующейся системы. От разумного налогового законодательства и эффективной системы контроля над его выполнением зависит успешное проведение налоговой политики государства.

В научной литературе государственный налоговый контроль в широком смысле слова определяется как специальный способ обеспечения законности. При этом главной целью налогового контроля признают осуществление мероприятий по проверке финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков с целью обеспечения правильного, полного и своевременного исполнения ими требований налогового законодательства.

Определение, данное НК РФ, содержит несколько иное понятие налогового контроля. Согласно ст. 82 НК РФ, налоговый контроль – деятельность уполномоченных органов по контролю над соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ (рис. 7.1). Данное определение несколько сужает сложившиеся рамки контрольной деятельности налоговых органов, исключая контроль над выполнением банками обязанностей по исполнению поручений налогоплательщиков и налоговых органов на перечисление налога в бюджетную систему. Однако это не повлечет за собой каких-либо существенных последствий, поскольку установленное пп. 11 п. 1 ст. 31 НК РФ право налоговых органов требовать от банков документы, подтверждающие исполнение соответствующих обязанностей, не претерпело каких-либо сущностных изменений.

В научной литературе ведутся дискуссии о взаимосвязи понятий «налоговое администрирование» и «налоговый контроль». Существует три позиции:

1) «налоговый контроль» и «налоговое администрирование» – идентичные понятия, которые определяются как деятельность налоговых органов по сбору налогов;

2) «налоговый контроль» шире понятия «налоговое администрирование», потому что включает помимо деятельности налоговых органов по сбору налогов мероприятия других государственных органов (ФТС России, органов внутренних дел, государственных внебюджетных фондов и т. д.) по сбору налогов в бюджетную систему Российской Федерации;

3) понятие «налоговое администрирование» шире понятия «налоговый контроль», налоговый контроль – элемент налогового администрирования (другие элементы – налоговое планирование

и налоговое регулирование).

Статья 82 НК РФ — деятельность уполномоченных органов по контролю над соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ
Определение
НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ
Налогоплательщики Налоговые агенты
Субъекты
Объекты
Государственные органы, которые могут осуществлять налоговый контроль
Отношения, возникающие между государством и субъектами налогообложения, на которых лежит обязанность уплачивать налоги и другие обязательные платежи за счет собственных средств в строгом соответствии с нормами права

Рис. 7.1. Налоговый контроль в Российской Федерации

Рассмотрев различные подходы к определению налогового контроля, можно сделать вывод, что *налоговый контроль представляет собой деятельность государственных органов по обеспечению полноты и своевременности выполнения налоговых обязательств налогоплательщиками и налоговыми агентами путем осуществления законодательно регламентируемого комплекса мероприятий.*

Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных НК РФ.

Налоговые органы, таможенные органы, органы государственных внебюджетных фондов и органы внутренних дел в порядке, определяемом по соглашению между ними, информируют друг друга об имеющихся у них материалах о нарушениях законодательства о налогах и сборах и налоговых преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, о проводимых ими налоговых проверках, а также осуществляют обмен другой необходимой информацией в целях исполнения возложенных на них задач.

При осуществлении налогового контроля не допускаются сбор, хранение, использование и распространение информации о

налогоплательщике (плательщике сбора, налоговом агенте), полученной в нарушение положений Конституции РФ, НК РФ, федеральных законов, а также в нарушение принципа сохранности информации, составляющей профессиональную тайну иных лиц, в частности адвокатскую и аудиторскую тайну.

Налоговый контроль можно рассматривать в разных аспектах: организационном, методическом и техническом. Первый из них представляет собой выбор форм контроля, состав его субъектов и объектов; второй охватывает методы осуществления контрольных действий; третий раскрывает совокупность приемов проверки, их последовательность и взаимоувязку.

Налоговый контроль может рассматриваться только как система взаимосвязанных и взаимодополняющих элементов, обеспечивающих ее устойчивое функционирование и решение поставленных задач. Это следующие элементы:

✓ правовая база, определяющая правовой статус субъектов налогового контроля, порядок исчисления и уплаты налогов, взаимоотношения с налогоплательщиками, правоохранительными органами; качество правового обеспечения налогового контроля – важнейший фактор стабильности налоговой системы;

✓ формы и методы организации налогового контроля, основные налоговые проверки при этом – выездные и камеральные;

✓ организационное и материально-техническое обеспечение, предполагающее оптимизацию структуры налоговых органов, создание информационных массивов для учета налогоплательщиков и объектов налогообложения, взаимодействие с органами государственного управления, правоохранительными органами, банковской системой в сфере налогового контроля.

Деятельность налоговых органов по осуществлению налогового контроля проводится в соответствии с НК РФ. В законодательстве регламентируются формы и методы налогового контроля, определены понятия и содержание налоговых проверок, их специфические особенности применительно к различным задачам и объектам налогового контроля.

Кроме того, следует выделить следующие нормативные документы, которые определяют (помимо НК РФ) организацию налогового контроля в Российской Федерации:

✓ Закон РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации»;

✓ Положение о Федеральной налоговой службе, утвержденное постановлением Правительства РФ от 30 сентября

2004 г. № 506;

✓ Положение о территориальных органах Федеральной налоговой службы, утвержденное приказом Минфина России от 9 августа 2005 г. № 101н и др.

Объекты налогового контроля – это налоговые отношения, возникающие у государства с физическими лицами и организациями, на которых лежит обязанность уплачивать налоги и другие обязательные платежи за счет собственных средств в строгом соответствии с нормами права.

В роли субъектов налогового контроля выступают ФНС России и территориальные подразделения в Российской Федерации, в некоторых случаях – органы внутренних дел, Федеральная служба по экономическим и налоговым преступлениям (ФСЭНП) и ФТС РФ. Взаимодействие между субъектами и объектами налогового контроля носит характер прямой и обратной связи. Прямая связь обеспечивает результаты контрольного воздействия, используемые для выработки управленческих решений. Обратная связь подытоживает качество проведения налогового контроля, сигнализирует о степени его воздействия на объект.

Значимость налогов в процессе формирования денежных фондов государства определяет особую роль налогового контроля в системе государственного финансового контроля.

Другой фактор, определяющий актуальность вопросов организации эффективной системы контроля, – использование налогового механизма в процессе регулирования экономики. Кроме того, по численности контролируемых лиц налоговый контроль также занимает основную позицию.

Предметом налогового контроля могут выступать различные аспекты и проявления налоговых отношений: законность, достоверность, полнота, своевременность, обоснованность и т. д. Однако при этом следует также учитывать, что наряду с уплатой налогов к числу основных обязанностей налогоплательщиков (плательщиков сборов) в соответствии со ст. 23 НК РФ относится ведение в установленном порядке учета своих доходов (расходов) и объектов налогообложения и представление налоговым органам и их должностным лицам документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов. С учетом этого законность составления первичных учетных документов, регистров бухгалтерского (налогового) учета и отчетности, а также достоверность и полнота содержащейся в них информации об объектах налогообложения также составляют предмет налогового контроля.

В качестве цели налогового контроля выступает поддержание

на должном уровне налоговой дисциплины (состояние отношений между субъектами экономики и государством, при котором соблюдается налоговое законодательство и обеспечивается неотвратимость привлечения к ответственности лиц, его нарушающих) в стране.

Следует отметить, что, определяя функции и задачи налогового контроля, необходимо рассматривать их как функции и задачи налоговых органов. Это объясняется тем, что в соответствии со ст. 30 НК РФ налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля над соблюдением законодательства о налогах и сборах.

К числу основных задач налогового контроля следует относить:

✓ соблюдение налогового законодательства – это основная обязанность налоговых органов, определенная ст. 32 НК РФ;

✓ предупреждение нарушений законодательства о налогах и сборах, а также возмещение ущерба, причиняемого государству в результате неисполнения налогоплательщиками, налоговыми агентами, плательщиками сборов и иными лицами своих обязанностей по уплате налоговых платежей;

✓ неотвратимое наказание нарушителей законодательства о налогах и сборах; налоговые органы имеют право требовать от налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах и контролировать выполнение указанных требований;

✓ наложение финансовых и административных санкций на лиц, совершивших налоговое правонарушение (в соответствии с НК РФ и КоАП);

✓ обеспечение правильного исчисления, своевременного и полного внесения налогов и сборов в бюджет исходя из реальной налоговой базы; в соответствии со ст. 31 НК РФ налоговые органы вправе определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов

налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги;

✓ проверка качества постановки и ведения бухгалтерского учета объектов налогообложения; НК РФ предусматривает ответственность за грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения (ст. 120); примером такого нарушения является отсутствие первичных документов, регистров бухгалтерского учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

Федеральным законом «О бухгалтерском учете» (от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ) дано понятие первичных учетных документов: это оправдательные документы, которыми оформляются все хозяйственные операции, совершаемые организацией, и на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Регистры бухгалтерского учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, для отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности.

Система налогового контроля, как и вся система налогообложения, должна иметь не только фискальные цели, но и рыночные ориентиры. Налоговый контроль выполняет регулирующую функцию в системе налогообложения, и наравне с тем, что он способствует финансовой обеспеченности и финансовой стабильности, должен содействовать развитию экономической и социальной активности налогоплательщиков.

Основные функции налогового контроля:

✓ обеспечение налоговых поступлений в бюджеты разных уровней путем проверки исполнения налогового законодательства со стороны проверяемых лиц, а именно – проверки полноты и правильности исчисления и удержания, своевременности уплаты налогов в бюджетную систему Российской Федерации;

✓ предотвращение уклонения от уплаты налогов. Складывается практика определения налоговыми органами «налоговых рисков» организации как признаков использования налогоплательщиком различных схем уклонения от налогообложения; например, при анализе объемов уплаты НДС налогоплательщиком учитываются высокий удельный вес вычетов или тот факт, что данный налогоплательщик систематически

предъявляет НДС к возмещению, причем объемы возмещения несоизмеримы с суммами уплаченных в бюджет налогов; кроме того, принимается во внимание отсутствие кадрового состава, основных средств, иного ликвидного имущества, рост дебиторской и кредиторской задолженности, отсутствие реальных затрат при уплате НДС поставщикам или таможенным органам, накладных расходов, использование фиктивного юридического адреса;

✓ выявление резервов увеличения налоговых поступлений в бюджеты всех уровней; важная задача состоит в разработке налоговыми органами новых методов анализа показателей отчетности налогоплательщиков, оценка изменения их значений, соотнесение с данными в целом по региону или отрасли, с другими налогоплательщиками; очень важно определить круг плательщиков, в отношении которых проводятся постоянный мониторинг, углубленный анализ и все мероприятия налогового контроля;

✓ участие в разработке и осуществлении налоговой политики государства, при этом принципиально важно учитывать интересы налогоплательщиков, которым нужна налоговая стабильность и которые понимают необходимость уплаты налогов, а также интересы бюджета, обеспечение всех проводимых социальных и экономических программ необходимыми источниками формирования расходов;

✓ повышение эффективности контрольных мероприятий.

Эффективный инструмент налогового контроля – истребование документов и информации не только у налогоплательщиков, но и у его контрагентов и иных лиц (ст. 93.1 НК РФ). Истребовать эту информацию можно не только в рамках налоговой проверки, но и в процессе рассмотрения материалов проверки, а также при назначении дополнительных мероприятий налогового контроля. Кроме того, налоговый орган вправе истребовать и вне рамок налоговых проверок (в случае обоснованной необходимости) информацию относительно конкретной сделки. Причем как у ее участников, так и у иных лиц, располагающих информацией об этой сделке. Налоговые органы также вправе направлять запросы в банки (ст. 86 НК РФ).

Налоговый контроль имеет большое значение в оценке действующей в стране налоговой системы и выработке предложений по ее совершенствованию. Правительство РФ через центральный аппарат ФНС России и его органы получает обширную информацию, анализ которой позволяет делать выводы об уровне эффективности проводимой в государстве налоговой политики и необходимости принятия решений о

внесении изменений в законодательные и нормативные акты по налогам.

Контрольные вопросы

1. Какова, на ваш взгляд, цель налогового контроля?
2. В чем отличие налогового контроля от других видов государственного контроля?
3. Каковы главные задачи налогового контроля?
4. Относится ли ПФР к субъектам налогового контроля?
5. Какая функция налогового контроля, по вашему мнению, основная в настоящее время? Обоснуйте свою точку зрения.

7.2. Виды налогового контроля

Налоговый контроль как элемент финансового контроля неоднороден. В зависимости от выбранных критериев выделяют несколько видов налогового контроля.

Исходя из категорий проверяемых лиц и специфики форм и методов осуществления, налоговый контроль делится на контроль:

✓ физических лиц;
✓ индивидуальных предпринимателей;
✓ субъектов малого предпринимательства;
✓ крупнейших налогоплательщиков;
✓ бюджетных организаций;
✓ некоммерческих организаций;
✓ организаций (по видам хозяйственной деятельности).

С учетом выполнения конкретной задачи выделяется контроль:

✓ учета организаций и физических лиц, в том числе постановки на учет и регистрации обособленных подразделений;
✓ достоверности определения налогоплательщиками доходов;
✓ экономической обоснованности и документального подтверждения расходов;
✓ правильности определения налоговой базы;
✓ своевременной и полной уплаты в бюджет налогов и сборов;
✓ полноты удержания налогов и отражения в бухгалтерском учете;
✓ законности применения различных налоговых ставок;
✓ правомерности применения налоговых льгот и налоговых вычетов;
✓ своевременности предоставления налогоплательщиками налоговых деклараций и других документов, необходимых для исчисления налогов;
✓ исполнения решений и требований налоговых органов.

По времени осуществления различают контроль:

✓ предшествующий;
✓ текущий;
✓ последующий.

Цель предшествующего контроля – предупреждение возможных последствий действий налогоплательщика. Он осуществляется путем разъяснений и пояснений отдельных спорных норм налогового законодательства.

Цель текущего контроля – проверка текущей хозяйственной деятельности налогоплательщика. Как правило, это осуществляется в ходе камеральной проверки, когда проверяется налоговая отчетность за истекший налоговый период. Особенность текущего контроля в том, что налогоплательщик имеет право дополнительно представить в налоговый орган выписки из регистров налогового и бухгалтерского учета или иные документы, подтверждающие достоверность данных, внесенных в налоговую декларацию (расчет), если возникают спорные вопросы при исчислении и уплате налога.

Цель последующего контроля – выявление нарушений законодательства о налогах и сборах за истекшие налоговые периоды. При этом, в отличие от текущего налогового контроля, в случае выявления нарушений возможность корректировки налоговой отчетности налогоплательщиком не предусматривается. Последующий контроль проводится посредством выездных налоговых проверок.

В зависимости от процедуры проведения налоговый контроль может подразделяться на документальный контроль и контроль исполнения.

Документальный контроль – это проверка налоговой и бухгалтерской отчетности и документов, представленных налогоплательщиком. Он включает:

✓ проверку полноты представленной документации и правильности ее оформления; следует отметить, что налоговый орган не вправе отказать в принятии налоговой декларации, если она представлена по установленной форме; однако нет официальных разъяснений по поводу того, будет ли привлечен налогоплательщик к ответственности в случае подачи декларации по старой или измененной форме; в большинстве случаев арбитражные суды признают обязанность налогоплательщика по представлению декларации исполненной, если в ней содержатся все необходимые сведения для исчисления и уплаты налогов;

✓ проверку соответствия отдельных показателей – для этого используются специальные контрольные соотношения, которые позволяют выявить ошибки в представленной отчетности; в случае выявления несоответствия возможны три варианта: в первом налогоплательщик должен представить документы, подтверждающие правильность данных (например, журналы выставленных и полученных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж, договоры, накладные); если в результате будет обнаружено нарушение, налоговый инспектор оформляет докладную записку на имя руководителя инспекции или его заместителя и затем принимается решение о дальнейших

действиях – проводить ли проверки еще, штрафовать ли организацию; второй вариант предполагает, кроме представления документов, вызов представителя компании для пояснений; если после рассмотрения представленных пояснений налоговый орган установит факт совершения налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах, должностные лица налогового органа обязаны составить акт проверки; в третьем случае речь идет об арифметической ошибке, которая может быть устранена налогоплательщиком, причем это не отразится на величине исчисленного и уплаченного налога.

Контроль исполнения – это объективная и систематическая проверка фактических данных (документов) для оценки работы хозяйствующего субъекта, полноты исполнения возложенных на него функций, программы его деятельности в будущем. Цель такого контроля – обеспечение органов, осуществляющих надзор за деятельностью данного хозяйствующего субъекта, информацией, необходимой для принятия решений по устранению выявленных недостатков или коррекции направлений его развития.

Примером контроля исполнения является фактический контроль, приемы которого могут быть подразделены на три группы:

1) инвентаризация – способ проверки фактических остатков основных средств, товарно-материальных ценностей, денежных средств и состояния расчетов, их соответствия данным бухгалтерского учета на определенную дату; весьма актуально проведение инвентаризации, если организация – плательщик налога на имущество, транспортного налога;

2) экспертная оценка специалистами действительного объема и качества выполненных работ, обоснованности нормативов материальных затрат и выхода готовой продукции, соблюдения технологических режимов;

3) визуальное наблюдение путем непосредственного обследования складских помещений, производственных подразделений, а также фиксации отдельных элементов изучаемого процесса в определенный временной период (хронометраж и др.).

Рассмотрим особенности проведения инвентаризации имущества, привлечения экспертов, осмотра помещений.

Распоряжение о проведении инвентаризации имущества налогоплательщика при выездной налоговой проверке, порядке и сроках ее проведения, составе инвентаризационной комиссии, а также перечне проверяемого имущества принимает руководитель территориального налогового органа (его заместитель) по месту

нахождения налогоплательщика, а также по месту нахождения принадлежащего ему недвижимого имущества и транспортных средств. В перечень имущества, подлежащего инвентаризации, может быть включено любое имущество налогоплательщика независимо от его местонахождения. Инвентаризация имущества организации производится по его местонахождению и каждому материально ответственному лицу.

Основные цели инвентаризации: выявление фактического наличия имущества и неучтенных объектов, подлежащих налогообложению; сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета; проверка полноты отражения в учете обязательств.

Проверка фактического наличия имущества производится при участии должностных лиц, материально ответственных лиц, работников бухгалтерской службы налогоплательщика.

До начала проверки фактического наличия имущества инвентаризационной комиссии надлежит получить последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств. Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам), с указанием «до инвентаризации на «…» (дата)», что должно служить основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным.

Сведения о фактическом наличии имущества записываются в инвентаризационные описи или акты инвентаризации не менее чем в двух экземплярах.

Налогоплательщик должен создать условия, обеспечивающие полную и точную проверку фактического наличия имущества в установленные сроки (обеспечить рабочей силой для перевешивания и перемещения грузов, технически исправным весовым хозяйством, измерительными и контрольными приборами, мерной тарой).

Если инвентаризация имущества проводится в течение нескольких дней, то помещения, где хранятся материальные ценности, при уходе инвентаризационной комиссии должны быть опечатаны.

Если проводится инвентаризация основных средств, то уже до ее начала рекомендуется проверить:

а) наличие и состояние инвентарных карточек, инвентарных книг, описей и других регистров аналитического учета;

б) наличие и состояние технических паспортов или другой технической документации;

в) наличие документов на основные средства, сданные или

принятые налогоплательщиком в аренду и на хранение; при отсутствии документов необходимо обеспечить их получение или оформление.

При инвентаризации зданий, сооружений и другой недвижимости комиссия проверяет наличие документов, подтверждающих нахождение указанных объектов в собственности организации. Проверяется также наличие документов на земельные участки, водоемы и другие объекты природных ресурсов, находящиеся в собственности налогоплательщика.

При выявлении объектов, не принятых на учет, а также объектов, по которым в регистрах бухгалтерского учета отсутствуют или указаны неправильные данные, характеризующие их, комиссия должна включить в опись правильные сведения и технические показатели по этим объектам. Оценка выявленных инвентаризацией неучтенных объектов производится экспертами. Если комиссией установлено, что работы капитального характера (надстройка этажей, пристройка новых помещений и др.) или частичная ликвидация строений и сооружений (слом отдельных конструктивных элементов) не отражены в бухгалтерском учете, необходимо по соответствующим документам определить сумму увеличения или снижения балансовой стоимости объекта и привести в описи данные о произведенных изменениях. Для этих целей привлекаются эксперты.

Инвентаризация товарно-материальных ценностей должна, как правило, проводиться в порядке расположения ценностей в данном помещении. После проверки ценностей вход в помещение не допускается (опечатывается) и комиссия переходит для работы в следующее помещение.

Комиссия в присутствии заведующего складом (кладовой) и других материально ответственных лиц проверяет фактическое наличие товарно-материальных ценностей путем обязательного их пересчета, перевешивания или перемеривания. Не допускается вносить в описи данные об остатках ценностей со слов материально ответственных лиц или по данным учета без проверки их фактического наличия.

На счетах учета товарно-материальных ценностей, не находящихся в момент инвентаризации в подотчете материально ответственных лиц (в пути, товары отгруженные и др.), могут оставаться только суммы, подтвержденные надлежаще оформленными документами: по находящимся в пути – расчетными документами поставщиков или другими их заменяющими документами, по отгруженным – копиями

предъявленных покупателям документов (платежных поручений, векселей и т. д.), по просроченным оплатой документам – с обязательным подтверждением учреждением банка; по находящимся на складах сторонних организаций – сохранными расписками. Предварительно должна быть произведена сверка этих счетов с другими корреспондирующими счетами. Например, по счету «Товары отгруженные» следует установить, не числятся ли на этом счете суммы, оплата которых почему-либо отражена на других счетах («Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и т. д.), или суммы за материалы и товары, фактически оплаченные и полученные, но числящиеся в пути.

Инвентаризация денежных средств, находящихся в банках на расчетном (текущем), валютном и специальных счетах, производится путем сверки остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах, по данным бухгалтерии налогоплательщика с данными выписок банков.

Инвентаризация расчетов с банками и другими кредитными учреждениями по ссудам, с бюджетом, покупателями, поставщиками, подотчетными лицами, работниками, депонентами, другими дебиторами и кредиторами заключается в проверке обоснованности сумм, числящихся на счетах бухгалтерского учета. Проверке должен быть подвергнут счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» по товарам, оплаченным, но находящимся в пути, и расчетам с поставщиками по неотфактурованным поставкам. Он проверяется по документам в согласовании с корреспондирующими счетами.

Инвентаризация нематериальных активов, финансовых вложений, незавершенного производства и строительства, подотчетных сумм имеет свои особенности.

Инвентаризационная комиссия должна установить:

а) правильность расчетов с банками, финансовыми, налоговыми органами, внебюджетными фондами, другими организациями, а также со структурными подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы;

б) правильность и обоснованность числящейся в бухгалтерском учете суммы задолженности по недостачам и хищениям;

в) правильность и обоснованность сумм дебиторской, кредиторской и депонентской задолженности, включая суммы дебиторской и кредиторской задолженности, по которым истекли сроки исковой давности.

Экспертиза проводится в случае, если для разъяснения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле. Вопросы, поставленные перед

экспертом, и его заключение не могут выходить за пределы специальных познаний эксперта. Привлечение лица в качестве эксперта осуществляется на договорной основе.

Экспертиза назначается постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку, при этом проверяемое лицо должно быть ознакомлено с постановлением и знать свои права, в том числе: заявить отвод эксперту, просить о назначении эксперта из числа указанных им лиц, представить дополнительные вопросы для получения по ним заключения эксперта, присутствовать с разрешения должностного лица налогового органа при производстве экспертизы и давать объяснения эксперту, знакомиться с его заключением.

Эксперт вправе знакомиться с материалами проверки, относящимися к предмету экспертизы, заявлять ходатайства о предоставлении ему дополнительных материалов. Эксперт может отказаться от дачи заключения, если предоставленных ему материалов недостаточно или если он не обладает необходимыми знаниями для проведения экспертизы.

Эксперт дает заключение в письменной форме от своего имени. В заключении эксперта описываются проведенные им исследования, излагаются сделанные в результате их выводы, даются обоснованные ответы на поставленные вопросы. Если эксперт при производстве экспертизы установит имеющие значение для дела обстоятельства, по поводу которых ему не были поставлены вопросы, он вправе включить выводы об этих обстоятельствах в свое заключение.

Дополнительная экспертиза назначается в случае недостаточной ясности или полноты заключения и поручается тому же или другому эксперту. Повторная экспертиза назначается в случае необоснованности заключения эксперта или сомнений в его правильности и поручается другому эксперту.

Кроме того, для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, может быть привлечен специалист, обладающий специальными знаниями и навыками, не заинтересованный в исходе дела. Эксперты и специалисты привлекаются на договорной основе, если эта работа не входит в круг их должностных обязанностей.

Должностные лица налоговых органов, непосредственно проводящие налоговую проверку, могут производить осмотр используемых для осуществления предпринимательской деятельности территорий или помещения проверяемого лица либо осмотр объектов налогообложения для определения соответствия фактических данных об указанных объектах

документальным данным, представленным проверяемым лицом.

В необходимых случаях при осмотре производятся фото– и киносъемка, видеозапись, снимаются копии с документов и т. д. О производстве осмотра составляется протокол. При воспрепятствовании доступу должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, на указанные территории или в помещения (за исключением жилых помещений) руководителем проверяющей группы (бригады) составляется акт, который подписывается им и проверяемым лицом.

На основании такого акта налоговый орган по имеющимся у него данным о проверяемом лице или по аналогии вправе самостоятельно определить сумму налога, подлежащую уплате.

Если по проверяемому налогоплательщику налоговый орган располагает информацией о полученных доходах из внутренних и внешних источников (акты налоговых проверок, налоговые декларации, данные банков, контролирующих органов, других организаций), то при расчете суммы налога за проверяемый период используется и эта информация. При определении суммы налога, подлежащей внесению проверяемым налогоплательщиком в бюджет, расчетным путем на основании данных по иным аналогичным налогоплательщикам необходимо использовать данные информационных ресурсов, содержащиеся в налоговом органе (в том числе результаты налоговых проверок) по аналогичным налогоплательщикам, осуществляющим предпринимательскую деятельность в подобных (сопоставимых) условиях.

Несмотря на существование различных видов налогового контроля, обладающих специфическими особенностями, все они используются для оценки количественных результатов финансово-хозяйственной деятельности, ее законности и целесообразности. При помощи налогового контроля производится оценка действующей в стране налоговой системы и выработка мероприятий по ее совершенствованию. Налоговый контроль позволяет не только устранить недостатки в функционировании объектов управления, оценить исполнение законодательных актов, но и судить о том, насколько эффективно само правовое регулирование в налоговой сфере.

Контрольные вопросы

1. В чем особенности налогового контроля, осуществляемого в отношении индивидуальных предпринимателей?

2. Какова основная форма проведения текущего налогового контроля?

3. Можно ли считать проверку правильности применения контрольно-кассовой техники особым видом налогового контроля? Обоснуйте свой ответ.

4. В каких случаях целесообразно проведение инвентаризации?

5. Раскройте необходимость проведения экспертизы.

7.3. Формы и методы организации налогового контроля

Налоговый контроль – это деятельность уполномоченных органов, в процессе которой обеспечивается надлежащее поведение обязанных лиц по уплате налогов и сборов. В широком смысле налоговый контроль охватывает все сферы деятельности уполномоченных органов, включая осуществление налогового учета, налоговых проверок и т. д., а также все сферы деятельности контролируемых субъектов, связанные с уплатой налогов и сборов: учет объектов налогообложения, соблюдение сроков уплаты налогов и сборов, правильность исчисления сумм налогов и сборов, порядок представления налоговой отчетности и т. д. В узком смысле под налоговым контролем понимается проведение налоговых проверок уполномоченными органами.

Налоговый контроль – необходимое условие функционирования налоговой системы. При отсутствии или низкой эффективности налогового контроля трудно рассчитывать на то, что налогоплательщики будут своевременно и в полном объеме уплачивать налоги и сборы. Осуществление налогового контроля производится в разных правовых формах. Контрольные действия регулируются на основе закона, с определением полномочий органами исполнительной власти.

Правильно организованный налоговый контроль требует, с одной стороны, широких полномочий налоговых органов в части доступности соответствующей информации с гарантированным сохранением ее конфиденциальности, а с другой стороны – уважения к налогоплательщику и строгого соблюдения всех предписанных законом правил и процедур недопустимости причинения неправомерного вреда налогоплательщику.

Методы налогового контроля – совокупность приемов и способов, с помощью которых соответствующие органы осуществляют налоговый контроль. При проведении налогового контроля уполномоченными органами применяются общенаучные методы: диалектический подход, принципы исторического, логического и системного анализа и синтеза, а также специально-правовые методы (методы экономического анализа и статистических группировок, метод сравнения, финансово-расчетные методы, в том числе метод экспертных оценок на основе отчетных данных хозяйствующих субъектов и физических лиц, визуальный осмотр, выборочная проверка документов).

Основные формы проведения налогового контроля в

соответствии со ст. 82 НК РФ следующие: налоговые проверки, получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов, проверка данных учета и отчетности, осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также другие формы, предусмотренные НК РФ (рис. 7.2).

Формы проведения налогового контроля
Получение объяснений налогоплательщиков и налоговых агентов
Налоговые проверки
Проверка данных учета и отчетности
Другие формы, предусмотренные НК РФ
Осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли)

Рис. 7.2. Формы проведения налогового контроля

Наиболее эффективная форма налогового контроля – налоговые проверки соблюдения налогового законодательства, правильности исчисления налогов и сборов, полноты и своевременности внесения их в бюджет, обоснованности применения льгот. На рисунке 7.3 показаны виды налоговых проверок.

В зависимости от характера и способов проведения налоговые проверки подразделяются на камеральные и выездные, что определено ст. 87 НК РФ. Цель камеральной и выездной налоговых проверок – контроль соблюдения налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах.

Камеральная налоговая проверка производится по месту нахождения налогового органа на основе бухгалтерской отчетности: Бухгалтерский баланс (форма № 1), Отчет о прибылях и убытках (форма № 2), налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов.

Налоговые проверки
По форме проведения
Камеральные (ст. 88 НК РФ)
Выездные (ст. 89 НК РФ)
По полноте охвата проверяемых документов
Проводимые сплошным методом
Проводимые выборочным методом
По объему проверяемых вопросов (налогов)
Комплексные
Тематические
Особые виды проверок
Истребование документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках
Повторная проверка (ст. 89 НК РФ)

Рис. 7.3. Виды налоговых проверок

Таможенные органы проводят камеральные и выездные проверки в отношении налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, в соответствии с правилами, предусмотренными ст. 87–89 НК РФ.

Цель камеральной проверки – определить полноту представленного отчета, правильность заполнения всех форм отчетности, правильность составления расчетов (деклараций) по налогам, обоснованность применения ставок налогов и использования налоговых льгот, своевременность уплаты налогов, а также проверка логической связи между отдельными формами отчетности.

Камеральная проверка проводится в отношении всех налогоплательщиков, (юридических и физических лиц). Конкретные приемы и способы проведения камеральных проверок определяются самими налоговыми органами исходя из первоочередных задач обеспечения более полного сбора налогов и сборов, накопленного опыта контрольной работы и наличия квалифицированных кадров. На основе результатов ежеквартально проводимых камеральных проверок в налоговом органе создается информационный банк данных о финансово-хозяйственной деятельности организаций, который используется при составлении плана проведения выездных налоговых

проверок.

Как уже отмечалось, с 2007 г. принципиальные изменения претерпели нормы ст. 88 НК РФ, регламентирующие процедуру проведения камеральных проверок, а именно:

✓ дано разрешение налоговым органам при проведении камеральных проверок истребовать у налогоплательщиков документы, подтверждающие правильность и своевременность уплаты налогов, однако строго ограничено количество истребуемых документов (это документы, дающие пояснения налогоплательщикам в случае выявления ошибок в налоговой декларации; подтверждающие право налогоплательщика на налоговые льготы; подтверждающие правомерность применения налоговых вычетов по НДС, а также дополнительные документы, являющиеся основанием для исчисления и уплаты налогов, связанных с использованием природных ресурсов);

✓ налоговые органы в случае выявления по результатам проверки факта нарушения законодательства о налогах и сборах обязаны составлять акт проверки (предельный срок составления акта камеральной проверки – десять дней со дня окончания проверки).

Повышая значимость камеральных налоговых проверок, что, несомненно, увеличивает размер доначисления налогов и сумм от штрафных санкций за допущенные нарушения, налоговые органы придают важное значение проведению выездных налоговых проверок, которые осуществляются по месту нахождения налогоплательщиков.

Выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа. В случае, если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, она может проводиться по месту нахождения налогового органа.

Решение об осуществлении выездной налоговой проверки выносит налоговый орган по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица, если не предусмотрено иное. Решение о проведении выездной налоговой проверки организации, отнесенной в порядке, предусмотренном ст. 83 НК РФ, к категории крупнейших налогоплательщиков, выносит налоговый орган, осуществивший постановку этой организации на учет в качестве крупнейшего налогоплательщика. Самостоятельная выездная налоговая проверка филиала или представительства проводится на основании решения налогового органа по месту нахождения обособленного подразделения.

Решение о проведении выездной налоговой проверки должно содержать следующие сведения:

✓ полное и сокращенное наименования либо фамилию, имя, отчество налогоплательщика;

✓ предмет проверки, т. е. налоги, правильность исчисления и уплаты которых подлежит проверке;

✓ периоды, за которые проводится проверка;

✓ должности, фамилии и инициалы сотрудников налогового органа, которым поручается проведение проверки.

Форма решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

В рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки (п. 4 ст. 89 НК РФ).

Реально ограничена продолжительность проведения выездных проверок. Установлено, что базовый двухмесячный срок проведения проверки может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях – до шести месяцев. Основания и порядок проведения выездной проверки устанавливаются вышестоящим региональным налоговым органом или ФНС РФ. Предельно допустимый срок проведения проверки не может превышать шести месяцев независимо от масштабов филиальной сети налогоплательщика.

Выездные налоговые проверки в зависимости от степени охвата ими вопросов финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика могут быть следующих видов:

1) комплексная проверка, в ходе которой охватываются все сферы финансово-хозяйственной деятельности организации, как правило, по всем видам налогов; в ходе данной проверки ревизуются все счета организации, играющие роль в формировании налоговых обязательств, за различные отчетные периоды; для обеспечения проведения комплексной выездной налоговой проверки план-график координируется с отделом налогообложения физических лиц другими отделами по соответствующим видам налогов и платежей в государственные внебюджетные фонды;

2) тематическая проверка, охватывающая отдельные сферы финансово-хозяйственной деятельности организации, вопросы правильности исчисления отдельных видов налогов и других обязательных платежей.

Порядок проведения выездных налоговых проверок. Содержание выездных налоговых проверок, согласно НК РФ (части первой), определяется следующим перечнем приемов:

✓ проверка учетной документации, связанной с определением налогооблагаемой базы, исчислением и уплатой налогов;

✓ проверка соблюдения налогового законодательства и нормативных документов по налогообложению;

✓ проведение в случае необходимости инвентаризации имущества налогоплательщика;

✓ осмотр (обследование) производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода; документальное оформление проведенного осмотра;

✓ истребование необходимых для проверки документов в виде заверенных должным образом копий документов; применение санкций за непредставление документов и предметов по запросу налогового органа, а равно непредставление их в срок, установленный Налоговым кодексом (частью первой);

✓ мотивированная выемка документов и предметов на основании постановления руководителя налогового органа (его заместителя); запрет выемки документов в определенное время суток согласно ст. 94 НК РФ; контроль соблюдения правил выемки документов, установленных НК РФ;

✓ назначение экспертизы в случае, если для разъяснения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле; экспертиза осуществляется постановлением должностного лица налогового органа, проводящего выездную проверку; права проверяемого лица при проведении экспертизы определены ст. 95 НК РФ;

✓ участие свидетеля для дачи показаний, однако свидетель имеет право отказа от дачи показаний на основаниях, предусмотренных законодательством Российской Федерации;

✓ привлечение в необходимых случаях на договорной основе лица, обладающего специальными знаниями и навыками и не заинтересованного в исходе дела;

✓ участие переводчика, не заинтересованного в исходе дела, владеющего языком, знание которого необходимо для перевода или понимания знаков немого или глухого физического лица;

✓ участие понятых при проведении действий по осуществлению налогового контроля в необходимых случаях;

✓ документальное оформление действий по осуществлению налогового контроля (осмотр помещений, участие свидетелей, выписка документов, проведение экспертизы, участие понятых,

переводчика, привлечение специалистов);

✓ оформление результатов выездной налоговой проверки; соблюдение порядка разрешения противоречий между налогоплательщиком и работниками налогового органа, проводившими налоговую проверку.

В случаях, если для проведения мероприятий налогового контроля недостаточно копий документов проверяемого лица и у налоговых органов есть достаточные основания полагать, что подлинники документов могут быть уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, должностное лицо налогового органа вправе изъять подлинники документов в порядке, предусмотренном ст. 94 НК РФ.

Для обеспечения наибольшей эффективности проведения выездных налоговых проверок необходимо руководствоваться определенной методикой проведения проверок, которая выработалась на основе обобщения опыта контрольной работы налоговых органов, изучения специфики и особенностей деятельности отдельных организаций-налогоплательщиков, анализа результатов проводимых налоговых проверок и других факторов.

Выездная налоговая проверка должна включать в себя следующие виды работ:

✓ проверку состояния бухгалтерского учета, правильности ведения журналов-ордеров, книги регистрации хозяйственных операций, книги покупок, книги продаж, книги регистрации счетов-фактур, кассовой книги, Главной книги, других регистров и первичных документов;

✓ проверку соблюдения принятой учетной политики и установленного порядка определения выручки от реализации;

✓ проверку всей учетной документации, подтверждающей данные счетов 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы»;

✓ использование других данных бухгалтерского учета для уточнения объема реализации, отраженного в налоговой отчетности;

✓ сопоставление данных синтетического и аналитического учета по таким показателям, как выпуск продукции, ее отгрузка и реализация, возврат от покупателей, поступление товара, его движение, списание по актам, реализация через посредников, товарообменные операции, в том числе осуществляемые на бартерной основе, затраты на производство, коммерческие расходы, и другим показателям, на основании которых определяется налогооблагаемая база и исчисляется сумма налогов;

✓ выборочную, а в необходимых случаях сплошную проверку

безналичных и наличных расчетов за продукцию (товары) в целях выявления фактов занижения оборотов по реализации, отраженных на счетах 90 и 91;

✓ проверку операций по переработке давальческого сырья (передача материальных оборотных средств на длительный срок может быть использована в дальнейшем для взаимных зачетов или других сложных форм расчетов, позволяющих уйти от налогообложения);

✓ проверку операций по безвозмездной передаче товарно-материальных ценностей, полученных штрафов, пеней, неустоек за нарушение договорных обязательств на предмет включения сумм этих операций в облагаемую базу для расчета НДС;

✓ проверку подлинных документов, подтверждающих право на льготы по налогам;

✓ проверку реальности данных актива и пассива баланса на основании соответствующих документов;

✓ документальную проверку правильности составления Отчета о прибылях и убытках (форма № 2);

✓ использование других документов и иных необходимых приемов выездной налоговой проверки в целях определения соблюдения налогоплательщиками налогового законодательства и полноты уплаты ими налогов и сборов.

Безусловно, этот перечень проверочных работ неисчерпывающий, однако он представляет собой методическую основу проведения выездных налоговых проверок.

Контрольные вопросы

1. Что понимается под налоговой отчетностью? Перечислите документы налоговой отчетности.
2. Что такое налоговая декларация?
3. Каков порядок постановки на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика организаций и физических лиц?
4. Что входит в понятие налоговой тайны?
5. Каковы формы проведения налогового контроля?
6. В чем состоит различие между камеральной и выездной налоговой проверкой?
7. Какова система мер уполномоченных органов власти, направленных на обеспечение реализации актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах? Проанализируйте и дайте свою оценку.
8. Каковы, на ваш взгляд, возможности совершенствования форм и методов налогового контроля?

7.4. Концепция планирования выездных налоговых проверок

Одна из наиболее эффективных форм проведения налогового контроля – выездная налоговая проверка (ВНП), которая должна отвечать требованиям безусловного обеспечения законных интересов государства и прав налогоплательщиков, повышения их защищенности от неправомерных требований налоговых органов и создания для налогоплательщиков максимально комфортных условий для исчисления и уплаты налогов.

В целях эффективного решения всех этих задач и была подготовлена Концепция системы планирования выездных налоговых проверок, утвержденная приказом ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ (далее – Концепция), предусматривающая новый подход к построению системы отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок.

Построение единой, открытой и понятной для налогоплательщиков и налоговых органов системы планирования выездных налоговых проверок базируется на определенных принципах. К ним относятся:

1) режим наибольшего благоприятствования для добросовестных налогоплательщиков;

2) своевременность реагирования на признаки возможного совершения налоговых правонарушений;

3) неотвратимость наказания налогоплательщиков в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах;

4) обоснованность выбора объектов проверки.

Согласно Концепции, планирование выездных налоговых проверок – это открытый процесс, построенный на отборе налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок по критериям риска совершения налогового правонарушения, в том числе общедоступным. Ранее планирование ВНП было сугубо внутренней конфиденциальной процедурой налоговых органов.

В целях обеспечения системного подхода к отбору объектов для проведения выездных налоговых проверок Концепция определяет алгоритм такого отбора. Отбор основан на качественном и всестороннем анализе всей информации, которой располагают налоговые органы (в том числе из внешних источников), и определении на ее основе «зон риска» совершения налоговых правонарушений.

Таким образом, в Концепции планирование выездных

налоговых проверок увязано с формированием и развитием у налогоплательщиков правильного понимания законодательства о налогах и сборах, убеждения в недопустимости его нарушения и необходимости точного соблюдения законов.

В соответствии с новым подходом к организации системы планирования изменен отбор объектов для проведения ВНП. Основа данной системы – всесторонний анализ всей имеющейся у налогового органа информации на каждом этапе планирования и подготовки выездной налоговой проверки. Вместе с тем налогоплательщик может использовать свое право на самостоятельную оценку рисков и оценить преимущество самостоятельного выявления и исправления допущенных ошибок при исчислении налогов.

В соответствии с Концепцией планирование ВНП ведется на основе принципа двусторонней ответственности налогоплательщиков и налоговых органов, при соблюдении которого первые стремятся к исполнению своих налоговых обязательств, а вторые – к обоснованному отбору налогоплательщиков для проведения ВНП. Обоснованный выбор объектов для проведения выездных налоговых проверок невозможен без всестороннего анализа всей информации, поступающей в налоговые органы из внутренних и внешних источников.

К информации из внутренних источников относится информация о налогоплательщиках, полученная налоговыми органами самостоятельно в процессе выполнения ими функций, возложенных на налоговую службу. Информацию, которой располагают налоговые органы, представляет налоговая отчетность, а также иные документы, переданные непосредственно в налоговый орган. К иным документам относятся документы, представление которых предусмотрено НК РФ, в том числе по требованию налогового органа (например, книги покупок и продаж, журнал полученных и выставленных счетов-фактур).

К информации из внешних источников относится информация о налогоплательщиках, полученная налоговыми органами в соответствии с действующим законодательством или на основании соглашений по обмену информацией с контролирующими и правоохранительными органами, органами государственной власти и местного самоуправления, а также иная информация, в том числе общедоступная. Возможность взаимодействия налоговых органов с другими государственными органами прямо предусмотрена п. 4 ст. 30 НК РФ. В настоящее время действует ряд соглашений о взаимодействии налоговых и

других государственных органов. В частности, налоговые органы сотрудничают с таможенными органами, органами государственной статистики, государственного горного надзора, пограничной службы, внутренних дел и т. д. В рамках взаимодействия возможен обмен информацией, например об импортных и экспортных операциях, проводимых налогоплательщиком (к примеру, налоговый орган может заинтересоваться информацией о вывезенных или ввезенных товарах).

Кроме того, налоговый орган вправе получать информацию от контрагентов налогоплательщика. Пунктом 2 ст. 93.1 НК РФ предусмотрено, что в случае, если вне рамок проведения налоговых проверок у налоговых органов возникает обоснованная необходимость в получении информации относительно конкретной сделки, должностное лицо налогового органа вправе истребовать ее у участников данной сделки или у иных лиц, располагающих указанными сведениями. Следовательно, налоговый орган имеет возможность выяснить, действительно ли сделка имела место, а также уточнить ее условия.

Проводимый с целью отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок анализ финансово-экономических показателей их деятельности содержит несколько уровней:

✓ анализ сумм исчисленных налоговых платежей и их динамики, который позволяет выявить налогоплательщиков, суммы начислений налоговых платежей у которых уменьшаются;

✓ анализ сумм уплаченных налоговых платежей и их динамики, проводимый по каждому виду налога (сбора) с целью контроля полноты и своевременности перечисления налоговых платежей;

✓ анализ показателей налоговой и (или) бухгалтерской отчетности налогоплательщиков, позволяющий определить значительные отклонения показателей финансово-хозяйственной деятельности текущего периода от аналогичных показателей за предыдущие периоды или же отклонения от среднестатистических показателей отчетности аналогичных хозяйствующих субъектов за определенный промежуток времени, выявить противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, и (или) несоответствие информации, которой располагает налоговый орган;

✓ анализ факторов и причин, влияющих на формирование налоговой базы.

В случае выбора объекта для проведения выездной налоговой проверки налоговый орган определяет целесообразность

проведения выездных налоговых проверок контрагентов и (или) аффилированных лиц проверяемого налогоплательщика.

Налогоплательщики включаются в план выездных налоговых проверок в первую очередь, если налоговый орган располагает сведениями об их участии в схемах ухода от налогообложения или схемах минимизации налоговых обязательств и (или) результаты проведенного анализа финансово-хозяйственной деятельности этих налогоплательщиков свидетельствуют о предполагаемых налоговых правонарушениях.

Предлагаемая система планирования позволит:

1) для налогоплательщиков – максимально уменьшить вероятность того, что выездная налоговая проверка в текущем году затронет законопослушного налогоплательщика, полностью исполнившего свои обязательства перед бюджетом;

2) для налоговых органов – выявить наиболее вероятные «зоны риска» (нарушения законодательства о налогах и сборах), своевременно отреагировать на возможное совершение налоговых правонарушений и определить необходимые мероприятия налогового контроля.

Принципы, заложенные в настоящей Концепции, позволят:

1) сформировать единый подход к планированию выездных налоговых проверок;

2) стимулировать налогоплательщиков в части соблюдения законодательства о налогах и сборах;

3) повысить налоговую грамотность и дисциплину налогоплательщиков.

На основании Концепции (25 июня 2007 г.) подготовлены общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок (табл. 7.1).

Только документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах и иных имеющих значение обстоятельств, выявленных в процессе налогового контроля, служат условием для привлечения к налоговой ответственности после рассмотрения материалов налоговой проверки по предусмотренной законодательством процедуре (ст. 101 НК РФ) с обязательным участием в данной процедуре налогоплательщика (его представителя). Факт назначения и проведения выездной налоговой проверки у конкретного лица, согласно законодательству о налогах и сборах, не означает наличие виновно совершенного противоправного (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяния (действия или бездействия) налогоплательщика, за которое НК РФ установлена

ответственность. Соответствие деятельности налогоплательщика приведенным ниже Критериям не является основанием возникновения у налогоплательщика неблагоприятных правовых последствий (письмо ФНС России от 31 июля 2007 г. № 06-1-04/505).

Таблица 7.1
Критерии включения налогоплательщиков в план ВНП

Критерий	Значение
Финансовые результаты	На протяжении нескольких лет в бухгалтерской и налоговой отчетности отражаются убытки (в течение двух и более календарных лет)
Рентабельность	Значительно ниже, чем у предприятий данной сферы деятельности (отклонение — более 10%)
Соотношение доходов и расходов	Темпы роста расходов организации превышают темпы роста ее доходов от реализации товаров (работ, услуг). Суммы расхода индивидуального предпринимателя максимально приближены к сумме его дохода, полученного за календарный год (83%)
Среднемесячная зарплата на одного сотрудника	Ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте РФ
Налоговая нагрузка налогоплательщика	Ниже среднего уровня по отрасли или по виду экономической деятельности (отношение уплаченных налогов к выручке или обороту)
Пояснения налогоплательщика	Налогоплательщик не представляет пояснений на уведомление налогового органа о том, что выявлено несоответствие показателей деятельности
НДС	Значительные суммы налоговых вычетов за определенный период (более 89% за 12 месяцев)
Применение специальных налоговых режимов	Неоднократное приближение (около 5%) к предельному значению показателей, которые предоставляют право на применение специальных налоговых режимов
Построение финансово-экономической деятельности	Деятельность налогоплательщика построена на основе посреднических договоров, которые заключены без наличия разумных экономических причин (отсутствие деловой цели)
Местонахождение	Частая смена местонахождения налогоплательщика («миграция» между налоговыми органами). Два и более случая с момента государственной регистрации юридического лица представления при проведении выездной налоговой проверки в регистрирующий орган Заявления о государственной регистрации изменений, вносимых в учредительные документы юридического лица в части внесения изменений в сведения об адресе (месте нахождения) юридического лица, если указанные изменения влекут необходимость изменения места постановки на учет по месту нахождения данного налогоплательщика-организации
Необоснованная выгода	Наличие необоснованной налоговой выгоды (в том числе по обстоятельствам, указанным в постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53)

Информацию о статистических показателях среднего уровня заработной платы по виду экономической деятельности в городе, районе или в целом по субъекту Российской Федерации можно получить из следующих источников:

1) официальные интернет-сайты территориальных органов Федеральной службы государственной статистики (Росстата); информация об адресах интернет-сайтов территориальных органов Росстата находится на официальном интернет-сайте указанной Службы (www.gks.ru);

2) сборники экономико-статистических материалов, публикуемые территориальными органами Росстата (статистический сборник, бюллетень и др.);

3) запрос в территориальный орган Росстата или налоговый орган в соответствующем субъекте Российской Федерации (ИФНС России, УФНС России по субъекту Российской Федерации);

4) официальные интернет-сайты УФНС России по субъектам Российской Федерации после размещения на них соответствующих статистических показателей; информация об адресах интернет-сайтов УФНС России по субъектам Российской Федерации находится на официальном интернет-сайте ФНС России (www.nalog.ru).

При планировании ВНП субъектов малого предпринимательства, перешедших на специальные налоговые режимы, нет возможности использовать все вышеуказанные критерии, поэтому основной критерий – неоднократное приближение (около 5 %) к предельному значению показателей, которые предоставляют право на применение специальных налоговых режимов.

В части ЕСХН приближение к предельному значению установленного ст. 346.3 НК РФ показателя, необходимого для применения системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей: доля дохода от реализации произведенной сельскохозяйственной продукции, включая продукцию первичной переработки, произведенную из сельскохозяйственного сырья собственного производства, в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг), определяемая по итогам налогового периода, составляет не менее 70 %.

В части УСНО неоднократное приближение к предельным значениям установленных ст. 346.12 и 346.13 НК РФ показателей, необходимых для применения упрощенной системы налогообложения:

✓ доля участия других организаций составляет не более 25 %;

✓ средняя численность работников за налоговый (отчетный) период, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, составляет не более 100 человек;

✓ остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, составляет не более 100 млн руб.;

✓ предельный размер доходов, определяемый по итогам отчетного (налогового) периода в соответствии со ст. 346.15 и пп. 1 и 3 п. 1 ст. 346.25 НК РФ составляет не более 24,8 млн руб.

В части ЕНВД неоднократное приближение к предельным значениям установленных ст. 346.26 НК РФ показателей, необходимых для применения системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход:

✓ площадь торгового зала магазина или павильона по каждому объекту организации розничной торговли составляет не более 150 кв. м;

✓ площадь зала обслуживания посетителей по каждому объекту организации общественного питания, имеющему зал обслуживания посетителей, составляет не более 150 кв. м;

✓ количество имеющихся на праве собственности или ином праве (пользования, владения и (или) распоряжения) автотранспортных средств, предназначенных для оказания автотранспортных услуг, составляет не более 20 единиц;

✓ общая площадь спальных помещений в каждом объекте, используемом для оказания услуг по временному размещению и проживанию, – не более 500 кв. м.

Под налоговой выгодой понимается уменьшение размера налоговой обязанности, в частности вследствие уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета. Обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия налоговым органом оспариваемого акта, возлагается на указанный орган. В связи с этим при рассмотрении в арбитражном суде налогового спора налоговым органом могут быть представлены в суд доказательства необоснованного возникновения у налогоплательщика налоговой выгоды.

О необоснованности налоговой выгоды свидетельствуют подтвержденные доказательствами доводы налогового органа о наличии следующих обстоятельств:

✓ невозможность реального осуществления

налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;

✓ отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности из-за неимения управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;

✓ учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций;

✓ совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

Обстоятельства, которые не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной:

✓ создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции;

✓ взаимозависимость участников сделок;

✓ неритмичный характер хозяйственных операций;

✓ нарушение налогового законодательства в прошлом;

✓ разовый характер операции;

✓ осуществление операции не по месту нахождения налогоплательщика;

✓ осуществление расчетов с использованием одного банка;

✓ осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций;

✓ использование посредников при осуществлении хозяйственных операций.

Эти обстоятельства в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами могут быть признаны обстоятельствами, свидетельствующими о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что:

✓ налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом;

✓ деятельность налогоплательщика, его взаимозависимых или аффилированных лиц направлена на совершение операций,

связанных с налоговой выгодой, преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей.

При реализации стратегии планирования проверок предполагается выделить три уровня:

1) проверки по заданиям межрегиональных инспекций по крупнейшим налогоплательщикам;

2) проверки крупнейших налогоплательщиков регионального уровня;

3) проверки организаций, отобранных территориальными налоговыми органами по критериям риска.

Грамотное применение Концепции планирования выездных налоговых проверок позволит сконцентрировать усилия налоговых органов на зонах риска и повысить качество налогового администрирования.

Контрольные вопросы

1. Что понимают под планированием выездных налоговых проверок?
2. Какая информация, полученная налоговыми органами из внутренних источников, может быть использована при планировании ВНП крупнейших налогоплательщиков?
3. Какими критериями руководствуются налоговые органы при планировании ВНП?
4. Всегда ли организация, деятельность которой (по данным налогового учета) на протяжении пяти лет убыточна, будет включена в план ВНП? Обоснуйте свою точку зрения.
5. В чем особенности определения необоснованной налоговой выгоды в целях планирования ВНП?

Тесты

1. Место осуществления камеральной проверки:
а) помещение налогоплательщика;
б) помещение налогового органа;
в) помещение адвоката налогоплательщика;
г) помещение налогового агента.
2. Камеральная налоговая проверка осуществляется:
а) по поручению начальника налоговой инспекции;
б) по решению руководителя налоговой инспекции;
в) в соответствии с договором налогоплательщика и налогового органа;

г) без каких-либо специальных документов в соответствии со служебными обязанностями должностных лиц налоговой инспекции.

3. Налогоплательщик обязан представлять налоговому органу при камеральной проверке:

а) налоговую декларацию и документы, подтверждающие факт уплаты налога в соответствии с представленной декларацией;

б) любые документы, связанные с исчислением и уплатой налогов, по требованию налогового органа;

в) налоговые расчеты, бухгалтерские отчеты, балансы и первичные документы;

г) налоговые декларации и документы, которые должны прилагаться к налоговой декларации в соответствии с законодательством.

4. Камеральная налоговая проверка должна проводиться:

а) не позднее шести месяцев со дня представления налоговой декларации и необходимых документов;

б) не позднее одного месяца со дня представления налоговой декларации;

в) в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога;

г) в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, которые в соответствии с НК РФ должны прилагаться к налоговой декларации.

5. По окончании камеральной налоговой проверки составляется:

а) справка о камеральной налоговой проверке;

б) докладная записка на имя начальника налоговой инспекции;

в) акт налоговой проверки;

г) рапорт о проведенной проверке.

6. Налоговой инспекцией выездные налоговые проверки проводятся в отношении:

а) налогоплательщиков-организаций, принятых на учет в налоговой инспекции;

б) всех налогоплательщиков, зарегистрированных в данной налоговой инспекции;

в) всех налогоплательщиков, осуществляющих предпринимательскую деятельность на территории, администрируемой соответствующей налоговой инспекцией;

г) всех налогоплательщиков-физических лиц, проживающих

на территории соответствующей налоговой инспекции.

7. Налоговая инспекция не вправе проводить:

а) две и более выездных налоговых проверок в течение одного календарного года по одним и тем же налогам;

б) повторные налоговые проверки, в том числе в связи с ликвидацией и реорганизацией организации;

в) выездные налоговые проверки филиалов независимо от проверок головной организации.

8. Налоговая инспекция вправе проводить выездные налоговые проверки в отношении одного налогоплательщика:

а) не реже одного раза в пять лет;

б) не реже одного раза в три года;

в) не чаще одного раза в год (12 последовательных месяцев) по одним и тем же налогам и за один и тот же период;

г) не более двух проверок в течение одного календарного года.

9. Полномочия должностного лица налогового органа на проведение выездной проверки удостоверяет:

а) уведомление о проведении проверки и служебное удостоверение;

б) постановление руководителя (заместителя) налогового органа и пропуск в налоговую инспекцию;

в) поручение начальника (заместителя) налоговой инспекции;

г) решение начальника (заместителя) налоговой инспекции о проведении выездной налоговой проверки и служебное удостоверение.

10. Налоговому органу должны быть представлены налогоплательщиком документы для выездной проверки в срок:

а) не позднее следующего дня с момента получения запроса налогового органа;

б) в пятидневный срок после направления требования о предоставлении документов;

в) в течение десяти дней со дня вручения требования о предоставлении документов;

г) по усмотрению налогоплательщика в течение срока проверки.

11. Общеустановленный срок проведения выездной налоговой проверки не превышает:

а) трех месяцев;

б) двух месяцев;

в) шести месяцев;

г) срок не установлен, он зависит от возможности лиц, осуществляющих проверку налогоплательщика, выявить у него нарушение налогового законодательства.

12. Срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня:

а) прибытия должностного лица налогового органа в организацию налогоплательщика и составления акта проверки;

б) вручения должностным лицам налогового органа решения о проведении выездной проверки и до составления справки о проведенной проверке;

в) предъявления руководителю организации налогоплательщика решения налогового органа о проведении выездной налоговой проверки и до составления справки о проведенной проверке;

г) вынесения решения о назначении выездной проверки и до составления справки о проведенной проверке.

13. Выездная налоговая проверка может проводиться:

а) только на территории (в помещении) налогоплательщика;

б) по месту нахождения налогового органа, если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки;

в) по месту нахождения аудиторской фирмы, составившей аудиторское заключение, в случае если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки;

г) должностными лицами ТОРМ, в случае когда налоговая инспекция находится от налогоплательщика на расстоянии более 150 км.

14. При выездной налоговой проверке первичные документы представляются в налоговые органы в следующем порядке:

а) за весь период деятельности с момента регистрации налогоплательщика-организации;

б) за весь период деятельности с момента постановки на налоговый учет;

в) только за три календарных года, непосредственно предшествующие году проведения проверки;

г) не представляются документы, ранее представленные в налоговые органы при проведении камеральных и выездных налоговых проверках.

15. Налоговая инспекция повторные выездные налоговые проверки вправе проводить:

а) в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньше ранее заявленного;

б) в связи с принятием решения о предоставлении отсрочки (рассрочки) по налогу;

в) при наличии у налогоплательщика крупной недоимки;

г) по решению налогового органа в связи с принятием решения о возврате излишне уплаченной суммы налога.

16. При проведении повторной выездной налоговой проверки может быть проверен:

а) период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении повторной выездной налоговой проверки;

б) весь период деятельности с момента регистрации налогоплательщика-организации;

в) весь период деятельности с момента постановки на налоговый учет;

г) только за три календарных года, непосредственно предшествующие году проведения проверки.

17. При выездной проверке связи с ликвидацией и реорганизацией организации-налогоплательщика проверяется:

а) только период с момента окончания предыдущей проверки;

б) весь период деятельности с момента постановки на налоговый учет;

в) только налоговый период, в котором принято решение о ликвидации или реорганизации;

г) период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

18. Датой окончания выездной налоговой проверки считается дата:

а) подписания акта должностными лицами налоговой инспекции;

б) вручения налогоплательщику акта проверки;

в) принятия решения налогового органа по результатам проверки;

г) составления справки о выездной налоговой проверке и вручения ее налогоплательщику.

19. Акт проверки составляется:

а) при воспрепятствовании доступу должностных лиц налоговых органов, проводящих проверку, на территорию налогоплательщика;

б) при проведении осмотра территории и имущества налогоплательщика, в отношении которого проводится проверка;

в) при осуществлении выемки документов в ходе выездной налоговой проверки;

г) в случае административного правонарушения должностного лица организации.

20. В акте выездной налоговой проверки отражаются:

а) документально подтвержденные факты налоговых правонарушений со ссылкой на статьи НК РФ, которые были нарушены налогоплательщиком;

б) мотивированная оценка действий должностных лиц организации-налогоплательщика;

в) медицинское освидетельствование состояния здоровья налогоплательщика-физического лица;

г) указание на пункты инструкции ФНС России, которые были нарушены налогоплательщиком.

21. Руководитель налогового органа рассматривает акт налоговой проверки и принимает по ее результатам решение в следующие сроки:

а) не позднее десяти дней со дня истечения двухнедельного срока, предоставляемого налогоплательщику для ознакомления с материалами налоговой проверки;

б) в течение десяти дней по окончании выездной проверки;

в) в течение десяти дней со дня истечения срока, отведенного налогоплательщику для дачи письменных возражений по акту проверки;

г) не позднее 14 дней со дня получения от налогоплательщика письменных объяснений мотивов отказа от подписания акта проверки.

7.5. Вопросы формирования и эффективного использования информационной базы о крупнейших налогоплательщиках

Важное направление в деятельности налоговых органов по планированию выездных налоговых проверок – проведение на постоянной основе углубленного анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. Одним из инструментов данной работы должно стать формирование электронного досье налогоплательщика (ЭДН).

Такое досье применяется во всех развитых странах, несмотря на то, что его использование приводит к увеличению числа проверок для одних налогоплательщиков и к уменьшению – для других (проверяют тех, кто, судя по данным электронного досье, чаще нарушает закон). Кроме того, создание такого досье – крайне трудоемкий процесс, требующий больших материальных затрат.

Электронное налоговое досье – это информационно-аналитическая база по каждому крупнейшему налогоплательщику и его дочерним компаниям, об их финансово-хозяйственной деятельности и исполнении налоговых обязательств, составленная из данных различных источников, используемая для проведения эффективного отбора кандидатов для выездных проверок и в ходе их осуществления, для прогнозирования налоговых поступлений на планируемый год.

Важное направление разработки электронного досье налогоплательщика – структурирование информационно-аналитической базы данных и организация своевременного обновления информации как о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, так и в целом по виду деятельности, к которому относится налогоплательщик.

Укрупненная структура ЭДН состоит из общей части и специальной. Общая часть универсальная, она может быть рекомендована всем МРИ ФНС России, а специальная отражает отраслевые особенности, ориентирована на определенные виды экономической деятельности.

Рассмотрим укрупненную структуру ЭДН (по блокам однородных сведений), отражающую формирование массивов информации, необходимых для анализа и оценки финансово-хозяйственной деятельности крупнейших налогоплательщиков

(КН). В таких массивах данных должны быть максимально учтены отраслевые особенности последних, выделены группы специфических информационно-аналитических показателей. Принципиальная структура ЭДН в разрезе крупнейших налогоплательщиков, представленная на рис. 7.4, состоит из двух основных блоков: содержательного и субъектного.

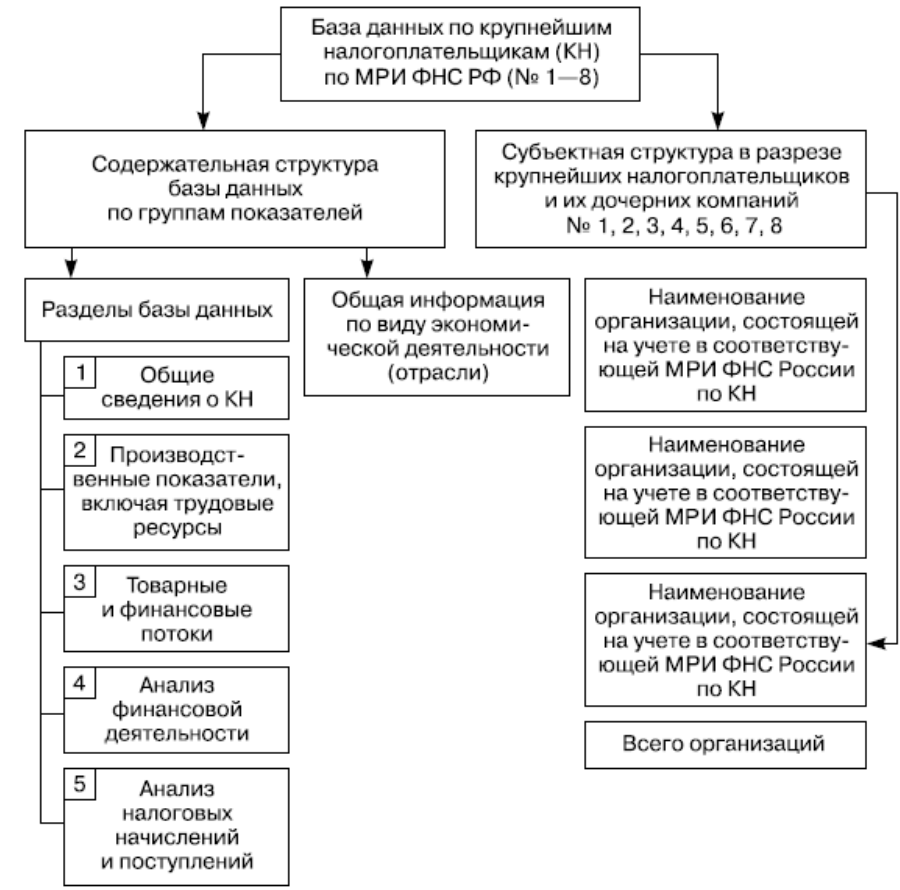
База данных по крупнейшим налогоплательщикам (КН) по МРИ ФНС РФ (№ 1—8)
Содержательная структура базы данных по группам показателей
Субъектная структура в разрезе крупнейших налогоплательщиков и их дочерних компаний № 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8
Разделы базы данных
Общая информация по виду экономической деятельности (отрасли)
Наименование организации, состоящей на учете в соответствующей МРИ ФНС России по КН
1 Общие сведения о КН
2 Производственные показатели, включая трудовые ресурсы
3 Товарные и финансовые потоки
4 Анализ финансовой деятельности
5 Анализ налоговых начислений и поступлений
Наименование организации, состоящей на учете в соответствующей МРИ ФНС России по КН
Наименование организации, состоящей на учете в соответствующей МРИ ФНС России по КН
Всего организаций

Рис. 7.4. Принципиальная структура ЭДН по крупнейшим налогоплательщикам

Содержательный блок предполагает формирование совокупности информационно-аналитических показателей (ИАП), сгруппированных по общепринятым критериям, характеризующим организацию как экономическую систему. При этом не нарушается налоговый аспект группировки информации, поскольку обеспечивается формирование базы данных различных внутренних и внешних факторов, характеризующих налоговый потенциал КН и его дочерних структур.

Структурный аспект отражает необходимость формирования базы данных по каждому крупнейшему налогоплательщику и его дочерним организациям, состоящим на налоговом учете в той же МРИ ФНС России. Для общей характеристики видов экономической деятельности целесообразно использовать статистическую отчетность, публикуемую и размещаемую на сайтах Росстатом (табл. 7.2).

Таблица 7.2

Перечень статистической отчетности для формирования таблицы «Система статистической информации по видам экономической деятельности»

Шифр таблицы	Показатель	Вид экономической деятельности			
14.3	ИНДЕКС ПРОИЗВОДСТВА (1991 – 100), 2006 г., % к 2005 г.				
14.3	ИНДЕКС ПРОИЗВОДСТВА ПО ВИДАМ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ, % К ПРЕДЫДУЩЕМУ ПЕРИОДУ				
14.8	ОСНОВНЫЕ ФОНДЫ, МЛН РУБ.				
23.10	ИСПОЛЬЗОВАНИЕ СРЕДНЕГОДОВОЙ МОЩНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ ПО ВЫПУСКУ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ПРОДУКЦИИ, %				
23.10	ОБЪЕМ ИНВЕСТИЦИЙ, ПОСТУПИВШИХ ОТ ИНОСТРАННЫХ ИНВЕСТОРОВ				
22.13	САЛЬДИРОВАННЫЙ ФИНАНСОВЫЙ РЕЗУЛЬТАТ (ПРИБЫЛЬ МИНУС УБЫТОК) ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ (в фактически действовавших ценах)				
23.8	ФИНАНСОВЫЕ ВЛОЖЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИЙ (всего, в том числе долгосрочные и краткосрочные, млн руб.)				
	РЕНТАБЕЛЬНОСТЬ ПРОДАННЫХ ТОВАРОВ, ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ) И АКТИВОВ ОРГАНИЗАЦИЙ, %				

К экономическим показателям, характеризующим отрасль, относятся сведения из официальных источников государственных исполнительных органов. Состав таких показателей рассмотрим на примере нефтяной отрасли (табл. 7.3).

Таблица 7.3

Экономические показатели блока ЭДН «Общие показатели деятельности нефтяной отрасли»

№ п/п	Наименование показателя	Источник информации
1	Средний курс рубля к курсу доллара США	Центральный банк России
2	Индекс инфляции	Росстат
3	Ставки экспортных таможенных пошлин на нефть и нефтепродукты	Постановления Правительства РФ
4	Ставка НДПИ в отношении нефти	ФНС России
5	Тарифы на электроэнергию	РАО ЕЭС
6	Тарифы АК «Транснефть» и АК «Транснефтепродукт» на транспортировку нефти и нефтепродуктов соответственно	Постановления Правительства
7	Тарифы на железнодорожные перевозки нефти и нефтепродуктов	РАО РЖД
8	Цена нефти сорта «Юралс» на мировом рынке	Информационные письма ФНС России по расчету ставки НДПИ, данные о торгах на сырьевых биржах в деловых СМИ
9	Цены реализации нефти и нефтепродуктов на внутреннем рынке в разрезе регионов и Российской Федерации в целом	Росстат

Экономические показатели блока ЭДН «Общие показатели деятельности нефтяной отрасли»

Из таблицы 7.3 видно, что экономические показатели представляют собой различные ценовые регуляторы, устанавливаемые для всех субъектов рынка.

Таким образом, в блоке ЭДН «Информация об отрасли (видах экономической деятельности) в целом» отражаются сведения о показателях, оказывающих основное влияние на условия финансово-хозяйственной деятельности и финансовый результат по всем организациям соответствующей отрасли (виду экономической деятельности).

Информация, характеризующая конкретного крупнейшего налогоплательщика в целом и организации, входящие в его структуру, делится на разделы в соответствии со структурой базы данных (представленной на рис. 7.5):

1) общие сведения о КН;
2) производственные показатели КН;
3) товарно-финансовые потоки КН;
4) анализ финансовой деятельности КН;
5) анализ налоговых начислений и поступлений КН.

1. Общие сведения по КН
Источники получения информации
Внешние
Внутренние
СМИ, официальные интернет-сайты предприятий КН, отраслевые научно-практические журналы и газеты
МРИ ФНС России по КН №1—8
История создания КН, текущие структурные изменения в компании
Структура и персональный состав органов управления и контроля предприятий КН
Пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности по управляющей компании
Организационная структура КН
Список аффилированных лиц
Министерство природных ресурсов Российской Федерации (МПР России)
Лицензии, лицензионные соглашения предприятий КН
Банковские счета (по компаниям, стоящим на учете в МРИ ФНС России №1 по КН)
Данные налогоплательщика
Отдел по работе с налогоплательщиками

Рис. 7.5. Структура информации – общие сведения о крупнейшем налогоплательщике

В разделе 1 «Общие сведения о крупнейшем налогоплательщике» особое значение имеют данные о создании новых дочерних компаний, ликвидация дочерних компаний, преобразование компаний в разных формах: слияние, разделение, присоединение и т. п., изменения в соподчиненности структуре капиталов компании в целом и ее дочерних предприятиях.

Информация обобщается в основном из внешних источников. В частности, достаточно полные сведения можно получить из статистических отчетов по форме № 1-предприятие (годовая) «Основные сведения о деятельности организации за 20_год» (утверждена постановлением Росстата от 24 июля 2006 г. № 38).

В разделе II «Сведения об изменениях юридического лица в_____ году» (форма № 1-предприятие) отражаются изменения в организации в отчетном году (табл. 7.4).

Таблица 7.4

Сведения об изменениях юридического лица за___год

Наименование изменения	№ строки	Дата		Доля полученных (переданных) активов в итоге актива баланса (%)
		число	месяц	
А	Б	1	2	3
Из состава данного юридического лица выделилось одно или несколько юридических лиц	13			
Часть производственных мощностей данного юридического лица передана (продана) другому юридическому лицу	14			
К данному юридическому лицу присоединено другое юридическое лицо	15			
Данным юридическим лицом приобретена часть производственных мощностей другого юридического лица	16			
Другие (указать)	17			
В составе юридического лица изменений не происходило (обвести кружком код строки)	18	00	X	X

В разделе III данного отчета отражается распределение уставного капитала (фонда) между акционерами (учредителями).

Кроме того, структура и персональный состав органов управления и контроля крупнейшего налогоплательщика содержатся в ежегодных отчетах, представляемых собранию акционеров.

Подраздел «Структура КП» ЭДН включает в себя информацию о приобретении/выбытии основных активов компании, о смене собственников и прочие существенные факты. Данная информация формируется из ежеквартальных отчетов эмитента ценных бумаг, информации с официального сайта компании, информации СМИ и прочих источников информации.

Структура КН может быть охарактеризована также информацией об аффилированных по отношению к управляющей компании юридических лицах, информацией об организациях, правопреемниками которых являются организации, входящие в структуру КН. Аффилированные организации группируются по видам деятельности: например, добывающие организации, имеющие соответствующую лицензию на добычу углеводородного сырья; перерабатывающие организации (нефтеперерабатывающие заводы), сбытовые, управляющие организации, оптовые организации, торговые дома и т. д. Информация об аффилированных лицах и доле участия в их уставном капитале управляющей компании формируется налоговым органом из федеральных баз данных Единого государственного реестра

юридических лиц, Единого государственного реестра налогоплательщиков, а также из пояснительной записки к годовой бухгалтерской отчетности и ежеквартального отчета эмитента ценных бумаг.

Информация из внешних источников – это сведения, получаемые из министерств и ведомств, а также содержащиеся на официальных интернет-сайтах организаций, входящих в структуру КН, публикациях в СМИ.

Информация с официальных сайтов включает в себя сведения об особенностях бизнеса КН, его стратегии и перспективах развития, особенностях финансово-хозяйственной деятельности основных организаций, входящих в структуру КН, некоторые статистические данные, внутренние нормативные и регламентирующие документы, отчеты компании о существенных фактах, дивидендной политике КН и прочую информацию.

Публикации СМИ (главным образом различных деловых изданий) позволяют вести подборку материалов, отражающих деятельность организаций, входящих в структуру КН. Данная информация включается в ЭДН в произвольной форме и обновляется в оперативном порядке.

В разделе 2 «Производственные показатели крупнейшего налогоплательщика» содержится характеристика состава показателей о производственной деятельности, изложенная ниже. Она свидетельствует о необходимости проведения специальной деятельности по сбору информации для данного раздела ЭДН всеми МРИ ФНС России (рис. 7.6).

С помощью сведений, содержащихся в форме № БМ «Баланс производственной мощности за 20_г.» (годовая) (утверждена постановлением Росстата от 4 июля 2006 г. № 34), можно получить достаточно полное представление о производственной базе организаций соответствующего вида деятельности, показателях, характеризующих состояние и изменение производственной мощности, коэффициент ее использования. В данной форме, в частности, приведены следующие показатели:

1) среднегодовая мощность, действовавшая в отчетном году;

2) изменение производственной мощности в отчетном году:

✓ увеличение мощности, всего, в том числе:

– ввода в действие новых и расширение действующих предприятий; проведение реконструкций, технического перевооружения действующих предприятий и прочих факторов,

✓ уменьшение мощности, всего, в том числе:

– за счет: изменения номенклатуры продукции (увеличения трудоемкости) выбытия (ветхости, исчерпания запасов) оборудования, сданного в аренду и прочих факторов;

3) выпуск продукции или количество переработанного сырья в отчетном году;

4) использование среднегодовой мощности в отчетном году (%).

2. Производственные показатели деятельности КН
Источники получения информации
Внешние
Внутренние
МРИ ФНС России по КН №1
Декларация по НДПИ
Ежемесячное обновление информации
Объем добычи нефти
В том числе по компаниям, стоящим на учете в МРИ ФНС России № 1 по КН, объем добычи по месторождениям
Объемы экспорта нефти
Объем первичной переработки нефти
Объемы производства нефтепродуктов
Объемы экспорта нефтепродуктов
Министерство транспорта Российской Федерации
Федеральное агентство по энергетике
Данные

Рис. 7.6. Структура информации о производственных показателях деятельности КН

Систематизация производственных показателей в ЭДН будет способствовать более полной оценке налогового потенциала налогоплательщика. Все данные в этом отчете приводятся в разрезе видов продукции, что позволит рассчитать аналитические показатели, такие как фондоотдача, и сравнить их с проектной производственной мощностью.

К производственным показателям относятся и объемы производства в натуральном измерении.

Дополняют картину о производственном потенциале дают сведения об инновационной деятельности компании. В настоящее время существует довольно большое количество статистической информации, характеризующей ее инновационную деятельность (табл. 7.5).

Таблица 7.5

Характеристика информации об инновационной деятельности крупнейшего налогоплательщика

Показатель	Источник информации
Количество научно-исследовательских, проектно-конструкторских подразделений в организации, ед.	Форма № 4-инновация, раздел 1, стр. 108
Численность работников в них, человек	Форма № 4-инновация, раздел 1, стр. 110
Расходы на НИОКР и технологические работы (динамика, причины изменения), тыс. руб.	Приложение к бухгалтерскому балансу «Расходы на НИОКР», гр. 3—6
Работы научно-технического характера, выполненные по договору субподряда другими юридическими и физическими лицами, тыс. руб.	Форма № 1-предприятие, раздел 4, стр. 41
Расходы на освоение природных ресурсов (динамика, причины изменения), тыс. руб.	Приложение к бухгалтерскому балансу «Расходы на освоение природных ресурсов», гр. 3—6
Объем инновационных товаров, работ, услуг за отчетный год (без НДС, акцизов и других аналогичных платежей), тыс. руб.	Форма № 4-инновация, раздел 3
Затраты на технологические, маркетинговые и организационные инновации по видам инновационной деятельности и источникам финансирования за отчетный год, тыс. руб.	Форма № 4-инновация, раздел 4
Количество приобретенных и переданных организацией новых технологий (технических достижений), программных средств за отчетный год, тыс. руб.	Форма № 4-инновация, раздел 10

Подготовлено по данным формы № 4-инновация «СВЕДЕНИЯ ОБ ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ за _год». Утверждена постановлением Росстата от 9 июня 2007 г. № 46.

В разделе 3 «Товарно-финансовые потоки КН» формируются следующие подразделы:

1) определение основных контрагентов;

2) определение общих объемов приобретенных товаров (работ, услуг), с анализом основных поставщиков, подрядчиков и видов потребленных товаров (работ, услуг);

3) анализ цен на товары (работы, услуги), указанные выше;

4) определение объемов реализованной продукции в целом и в разрезе основных контрагентов;

5) анализ цен на реализованную продукцию (услуги, работы) в целом и в разрезе основных контрагентов;

6) определение характерных и нехарактерных сделок исходя из анализа производственной структуры;

7) формирование товарного баланса в натуральном и денежном выражении.

Данный раздел – центральное звено формирования ЭДН. Получение оперативной информации о ценах и физических объемах реализации продукции, товаров, оказании услуг, выполнении работ на внутреннем рынке и на экспорт – ключевой в момент проведения финансового и налогового анализа крупнейшего налогоплательщика и, соответственно, оценки налоговых рисков, дальнейшего прогнозирования уплаты налогов (рис. 7.7).

Источники получения информации
3. Товарные и финансовые потоки КН
Внешние
Внутренние
Данные налогоплательщика
МРИ ФНС России по КН
Схема движения нефти и нефтепродуктов, газа, руды, металла, нефтепродуктов, других видов продукции
Камеральные проверки по налогу на прибыль
Товарный баланс для нефтегазовых компаний
Книги покупок, продаж
Мониторинг финансовых потоков (по компаниям, стоящим на учете в МРИ ФНС России)
Ежемесячное обновление информации
В том числе внутренние цены реализации

Рис. 7.7. Состав товарных и финансовых потоков крупнейших налогоплательщиков

Особое значение имеет данный раздел ЭДН для вертикально интегрированных нефтяных компаний (ВИНК), ОАО «Газпром». Необходимость мониторинга товарно-финансовых потоков обусловлена тем, что величина создаваемой налоговой базы по основным налогам, уплачиваемым организациями в большинстве отраслей, в конечном итоге зависит от двух ключевых показателей: физических объемов реализации продукции и ценовых показателей. Поэтому в целях мониторинга и налогового контроля деятельности компаний возникает необходимость в контроле их товарных потоков в целях анализа объективности налоговой базы, заявленной налогоплательщиком по различным видам налогов.

В нефтяной и газовой отраслях одним из инструментов, позволяющим осуществлять контроль за товарными потоками

добывающих компаний, является товарный баланс.

Мониторинг цен реализации нефти и нефтепродуктов

Помимо физических объемов производства и направления реализации нефти и нефтепродуктов в целях эффективного мониторинга финансово-хозяйственной деятельности ВИНК необходимо осуществлять оперативный мониторинг цены реализации нефти и нефтепродуктов как на внутреннем рынке, так и на экспорт.

Мониторинг цен реализации осуществляется по форме, представленной в табл. 7.6.

Таблица 7.6

Форма мониторинга цены реализации

№ п/п	Наименование организации-продавца, ИНН	Наименование организации-покупателя, ИНН	Договор, №, дата	Условия поставки (переход права собственности)	Доп-соглашение, номер, дата	Акт приема-передачи (номер, дата)	Счет-фактура, номер, дата	Наименование товара	Количество, т	Цена за ед. без НДС, руб.	Итого сумма с НДС, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

Информационную базу для мониторинга цены реализации в настоящее время можно создать на основании первичной документации, запрашиваемой у налогоплательщика в рамках проведения камерального налогового контроля по налогу на прибыль организаций.

Как показано в табл. 7.6, основные документы, необходимые для построения товарного баланса и мониторинга цен реализации, следующие:

✓ договоры покупки и реализации нефти и нефтепродуктов на внутреннем рынке и на экспорт, договоры переработки нефти на давальческой основе, агентские договоры и договоры комиссии;

✓ счета-фактуры (инвойсы);

✓ акты приема-передачи нефти и нефтепродуктов;

✓ отчеты комиссионера и агента.

Соответственно, мониторинг цены реализации осуществляется ежеквартально, а на практике гораздо позднее с учетом времени, требующегося на обработку поступившей информации.

В разделе 4 «Анализ финансовой деятельности КН» отражается информация об основных финансовых показателях деятельности организаций, входящих в структуру вертикально интегрированной компании (ВИК). Как видно из рис. 7.8, он состоит из нескольких подразделов.

1. Определение структуры и динамики балансовых показателей:

✓ анализ изменения балансовых показателей и валюты баланса;

✓ анализ структуры активов с анализом причин изменения балансовой стоимости (выбытие, приобретение, переоценка). В случае существенного выбытия, приобретения активов необходим углубленный анализ данных сделок с определением их экономической целесообразности;

✓ рентабельность активов;

✓ анализ структуры дебиторской и кредиторской задолженности с определением основных дебиторов и кредиторов;

✓ анализ структуры финансовых вложений и займов;

✓ анализ основных финансовых коэффициентов (абсолютная и текущая ликвидность, коэффициенты покрытия и финансовой независимости, финансовая устойчивость, оборачиваемость).

2. Определение структуры и динамики показателей «Отчета о прибылях и убытках» (доходы, расходы, прибыль):

✓ анализ рентабельности продаж, чистой прибыли;

✓ анализ причин изменения показателей отчета о прибылях и убытках.

3. Анализ показателей «Приложения к бухгалтерскому балансу» (форма № 5):

✓ анализ расходов на НИОКР и технологические работы (динамика, причины изменения);

✓ анализ расходов на освоение природных ресурсов (динамика, причины изменения);

✓ анализ расходов по обычным видам деятельности (динамика, причины изменения).

4. Анализ показателей «Отчета о движении денежных средств»:

✓ динамика показателей «Отчета о движении денежных средств» с определением причин изменения;

✓ сравнительный анализ объема денежных средств, направленных на оплату труда, с показателями налоговой отчетности (декларации по налогу на прибыль и ЕСН).

Помимо бухгалтерской отчетности в разделе 4 формируются соответствующие расшифровки показателей финансовой

отчетности, содержащиеся в ежеквартальных отчетах эмитента ценных бумаг, подлежащих раскрытию в соответствии с законодательством Российской Федерации о ценных бумагах, показателей консолидированной финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) или US GAAP.

4. Анализ финансовой деятельности КН
Источники получения информации
Внутренние
4.1. Наименование КН
УФНС по субъектам Российской Федерации
МРИ ФНС России по КН
Структура доходов и расходов в разрезе видов деятель-ности КН
Исходные данные для расчета налоговой нагрузки
Анализ финансовых результатов в разрезе видов деятельности КН
4.2. Компании, стоящие на учете в МРИ ФНС России по КН
Финансовый анализ
Бухгалтерская отчетность
Анализ
• бухгалтерской отчетности
• финансового состояния
• рентабельности
Ежемесячное обновление информации

Рис. 7.8. Направления анализа финансовой деятельности и соответствующий состав источников информации

Раздел 5. «Анализ налоговых начислений и поступлений» состоит из следующих подразделов:

1) анализ структуры и динамики начисленных и уплаченных налогов, а также сальдо расчетов с бюджетом (анализ карточек расчетов с бюджетом (КРСБ));

2) факторный анализ налоговой базы по основным налогам;

3) анализ налоговой нагрузки.

Анализ КРСБ включает в себя анализ динамики начисленных и уплаченных налогов, в том числе динамику и структуру возмещения НДС – экспорт по отдельным налогоплательщикам и КН в целом с учетом сальдо расчетов с бюджетом. Статистические динамические ряды КРСБ – основа прогнозирования уплаты по

видам налогов и отдельным налогоплательщикам.

Факторный анализ налоговой базы по основным налогам включает в себя анализ динамики главных составляющих налоговой базы на основе налоговой отчетности по основным налогам с выявлением ведущих факторов, влияющих на изменение данных показателей с использованием информации, содержащейся во всех разделах ЭДН.

Анализ налоговой нагрузки

Анализ налоговой нагрузки по КН начинается со сбора информации по видам деятельности всех организаций, включенных в организационную структуру КН, а именно сведений:

✓ об объемах добычи, переработки нефти, производства продукции обрабатывающих производств и других объемных показателей;

✓ формы № 2 бухгалтерской отчетности (выручка, себестоимость, прибыль до налогообложения и т. д.);

✓ о начисленных и уплаченных налогах.

В целях предпроверочного анализа наряду с абсолютными суммами начисленных и уплаченных налогов необходимо использовать расчеты относительных показателей налоговой нагрузки.

Для усиления контроля и анализа финансово-хозяйственной деятельности холдинговых структур было бы целесообразным введение специализированного статистического отчета ФНС России «Налоговая нагрузка».

Для более глубокого анализа деятельности крупнейшего налогоплательщика необходима информация, консолидируемая по данным налоговых органов, обо всех налогоплательщиках, входящих в состав ВИК в целях определения финансовой и налоговой политики КН, центров формирования прибыли, организаций-экспортеров. Используются базовые показатели, характеризующие особенности финансово-хозяйственной деятельности холдинговой структуры, которой является КН.

Необходимо отметить, что в настоящее время такая работа проводится межрегиональными инспекциями по крупнейшим налогоплательщикам федерального уровня. Однако подобная работа не регламентирована внутриведомственными нормативными актами, содержащими соответствующие методики, а также не установлены субъекты внутриведомственного управления, ответственные за сбор и обработку данной информации.

Контрольные вопросы

1. Что такое электронное досье налогоплательщика и каково его назначение?
2. Как можно охарактеризовать укрупненную структуру ЭДН: его общую и специальную части?
3. Что включает в себя статистическая отчетность, необходимая для формирования блока информации по видам экономической деятельности крупнейшего налогоплательщика?
4. Какие разделы (блоки) информации включает в себя специальная часть ЭДН?
5. Каков характер информации раздела «Общие сведения о крупнейшем налогоплательщике»?
6. Каков состав производственных показателей крупнейших налогоплательщиков, аккумулируемых в ЭДН?
7. Какие показатели в ЭДН характеризуют информацию об инновационной деятельности крупнейшего налогоплательщика?
8. Каков состав товарных и финансовых потоков крупнейших налогоплательщиков, отражаемых в ЭДН?
9. Какие показатели, отражаемые в ЭДН, характеризуют финансовую деятельность крупнейших налогоплательщиков?
10. Каковы направления анализа налоговых начислений и поступлений от крупнейших налогоплательщиков, отражаемые в ЭДН?

Глава 8
Внутриведомственный контроль

8.1. Организация внутриведомственного контроля

Современные цели и задачи налогового администрирования, приоритеты в налоговых отношениях требуют от налоговых органов принятия эффективных решений. От уровня соблюдения налоговыми органами законодательства о налогах и сборах, степени правомерности и целесообразности принимаемых решений, качества работы с налогоплательщиками зависит не только уровень собираемости налогов и основных показателей работы налоговых органов, но и создание благоприятного налогового климата, который позволит развивать экономику инновационного типа.

Решение указанных задач требует развития институтов государственного мониторинга деятельности субъектов налогового администрирования в целом и налоговых органов в частности. Один из таких институтов – **внутриведомственный контроль**.

В современной российской практике под внутриведомственным контролем понимается контроль, который осуществляется, во-первых, самим ведомством и, во-вторых, в области его собственной деятельности (его органов, структурных подразделений, среди сотрудников, подведомственными учреждениями и организациями). Он существует в каждой отрасли государственной службы.

Внутриведомственный контроль осуществляется органами отраслевой компетенции в отношении подведомственных объектов и состоит в проверке этими органами соблюдения и исполнения законов и подзаконных актов, а также своих решений нижестоящими подведомственными им органами, предприятиями, учреждениями, организациями[42], должностными лицами. Проверка носит систематический характер и реализуется разными методами – руководителем лично или с помощью специального аппарата (например, инспекцией, контрольно-ревизионной службой).

Внутриведомственный контроль с точки зрения его содержания подразделяется на контроль общий (проверка всей работы того или иного органа, учреждения, предприятия, организации) и специальный (проверка отдельного направления работы указанных объектов контроля); контрольные полномочия соответствующих органов и должностных лиц регламентируются, как правило, актами, определяющими их компетенцию[43].

Внутриведомственный контроль налоговых органов необходимо классифицировать как мониторинг законности, правомерности и эффективности решений и действий, структурных подразделений и непосредственно работников ведомства при реализации своих должностных полномочий.

Цель внутриведомственного контроля – создание базиса для разработки мер и мероприятий по недопущению, выявлению, устранению незаконных, противоправных и неэффективных решений и (или) действий структурных подразделений и непосредственно работников ведомства при реализации своих полномочий.

Основные задачи внутриведомственного контроля следующие:

1) определение законности, правомерности и эффективности решений и (или) действий структурных подразделений и непосредственно должностных лиц ведомства при реализации своих полномочий;

2) выявление и обоснование причин незаконных, противоправных и неэффективных решений и (или) действий структурных подразделений и непосредственно должностных лиц ведомства при реализации своих полномочий;

3) мониторинг выполнения структурными подразделениями и непосредственно должностными лицами ведомства решений, принятых по результатам проведения внутриведомственного контроля.

Основные **этапы внутриведомственного контроля**:

✓ планирование мероприятий внутриведомственного контроля;

✓ предпроверочная подготовка мероприятий внутриведомственного контроля;

✓ проведение мероприятий внутриведомственного контроля;

✓ контроль реализации итоговых материалов внутриведомственного контроля.

Цель и задачи внутриведомственного контроля определили его виды, формы, методы и характер.

По видам внутриведомственный контроль может быть предварительным, текущим, последующим.

Предварительный внутриведомственный контроль предшествует непосредственным процедурам внутриведомственного контроля, направлен на предупреждение нарушения законности, правомерности, нецелесообразной и неэффективной реализации должностных полномочий при реализации налогового администрирования, а также предупреждение принятия необоснованных решений в области

использования финансовых и хозяйственных ресурсов.

Текущий внутриведомственный контроль осуществляется на стадии реализации процедур внутриведомственного контроля. Основа текущего контроля – регулярная проверка вышестоящими уровнями работы нижестоящих уровней, анализ возникающих проблем и предложений по усовершенствованию работы. Цель текущего контроля – оперативное выявление и своевременное пресечение нарушений, недостатков и отклонений.

Последующий внутриведомственный контроль – проверка фактических результатов, полученных после реализации процедур внутриведомственного контроля. Последующий контроль включает в себя следующие процедуры:

✓ анализ и проверка представленного налоговыми органами Плана мероприятий по устранению выявленных нарушений и недостатков;

✓ выезд на место для проверки устранения нарушений, выявленных проверкой;

✓ дистанционный контроль.

По форме внутриведомственный контроль подразделяют на плановые аудиторские проверки внутреннего аудита, аудиторские проверки (тематические) внутреннего аудита, дистанционный контроль, служебные проверки, внутриведомственный налоговый аудит.

Плановая аудиторская проверка внутреннего аудита – одна из основных форм внутриведомственного контроля, которой охватываются все направления деятельности налоговых органов.

Уровень эффективности проверки зависит от качества проведенной предпроверочной подготовки. Основные элементы предпроверочной подготовки:

✓ определение областей в деятельности налоговых органов, требующих мониторинга;

✓ анализ отчетных данных налоговых органов, сопоставление с критериями качества работы налоговых органов;

✓ анализ материалов предыдущих аудиторских проверок;

✓ использование материалов внутреннего налогового аудита.

Тематические аудиторские проверки внутреннего аудита – форма внутреннего аудита работы налоговых органов, которой охватывается одно или несколько направлений их деятельности. Цель тематических аудиторских проверок внутреннего аудита – выявление нарушений и недостатков в деятельности налоговых органов, изучение причин нарушений с целью их устранения и предупреждения, а также повышение эффективности работы налогового органа.

Основные задачи тематических аудиторских проверок

внутреннего аудита:

✓ установление фактического состояния организации работы налогового органа;

✓ решение проблемных вопросов, возникающих у налоговых органов при осуществлении налогового администрирования;

✓ сбор информации (материалов) для совершенствования налогового администрирования.

Дистанционный контроль – контроль устранения налоговыми органами нарушений и недостатков, выявленных аудиторскими проверками, реализуемый без выезда в налоговый орган. Согласно регламенту, дистанционный контроль осуществляется автоматически после проведения каждой проверки внутреннего аудита на основе планов мероприятий по устранению нарушений, представляемых проверенными управлениями, а также ежеквартальных отчетов о его выполнении. Снятие с дистанционного контроля происходит при условии полного устранения выявленных нарушений, отраженных в отчетах налоговых органов.

Если по итогам дистанционного контроля положительных результатов в работе проверенных налоговых органов не достигнуто, назначаются проверки по устранению нарушений с выездом в проверенный налоговый орган. В ходе указанных проверок устанавливаются причины отрицательных показателей в работе налоговых органов в постпроверочном периоде. Кроме того, оценивается фактическое состояние работы налогового органа за период, прошедший со дня окончания аудиторской проверки. Каждый руководитель управления по субъекту Российской Федерации несет персональную ответственность за достоверность, полноту и своевременность предоставляемой информации об устранении нарушений.

Служебные проверки – элемент системы внутриведомственного контроля, субъектом которого является кадровое подразделение налоговой службы. Состав проверяющих формируется из числа работников, не принимавших участия в аудиторских проверках (независимые комиссии).

В настоящее время получила развитие новая форма внутриведомственного контроля – **внутриведомственный налоговый аудит**. Это независимое экспертное досудебное рассмотрение специально уполномоченным специалистом налогового органа заявленных в установленном действующим законодательством порядке возражений по акту налогового контроля, заявлений и жалоб физических и юридических лиц на действия или бездействие налоговых органов и др.

Методы внутриведомственного контроля – анализ

показателей контрольной работы, прямые и косвенные методы.

Метод анализа показателей контрольной работы применяется непосредственно для оценки работы налогового органа в рамках осуществления каждого из видов внутриведомственного контроля. В настоящее время данный метод включает в себя изучение различных количественных и качественных показателей работы налоговых органов. Основной источник информации для их получения и расчетов – отчетность налоговых органов. Метод используется для оценки и сопоставления показателей, характеризующих деятельность налоговых органов.

Косвенный метод контроля заключается в оценке эффективности внутриведомственного контроля на основе результатов анализа планов мероприятий проверенных налоговых органов об устранении выявленных проверками нарушений, динамики количественных и качественных показателей эффективности работы налоговых органов за период, прошедший после окончания проверок. Данный метод используется в основном при проведении дистанционного контроля.

Прямой метод контроля заключается в воздействии на эффективность осуществляемого налоговыми органами налогового администрирования посредством проведения в ходе аудиторских проверок внутреннего аудита (аудиторских тематических проверок внутреннего аудита) налоговых деклараций и другой отчетности налогоплательщиков, содержащейся в проверяемом налоговом органе. По итогам данных проверок налоговыми органами начисляются и взыскиваются дополнительные суммы налогов и сборов. Осуществление контроля над выполнением должностных обязанностей работниками налоговых органов на порученных участках работы также позволяет воздействовать на эффективность и качество налогового администрирования. Прямой метод контроля уже в ходе аудиторских проверок внутреннего аудита влияет на эффективную и качественную организацию работы налоговых органов путем указания на недостатки и нарушения в их деятельности. Прямые методы контроля могут применяться в сочетании с любыми формами внутриведомственного контроля, в том числе с использованием методов сравнения показателей[44].

По характеру проверок внутриведомственный контроль подразделяется на **плановый** и **внеплановый**.

Качество внутриведомственного контроля налоговых органов оценивается по следующим основным критериям:

1) соответствие выполненных процедур требованиям актов

ФНС России, регулирующих проведение аудиторских проверок;

2) соответствие содержания акта проверки, справок проверки направлений деятельности налоговых органов требованиям нормативных актов;

3) результативность проведенной проверки;

4) корректность поведения сотрудников проверяющей группы.

Каждому критерию оценки присваивается соответствующий вес

в процентах от максимального балла, установленных методическими указаниями. Выводы о качестве проверки делаются на основании итогового балла, который впоследствии определяет уровень материального стимулирования сотрудников, участвовавших в проверке.

Оценка качества внутриведомственного контроля – основной элемент базиса по разработке мер и мероприятий по совершенствованию внутриведомственного контроля.

Система внутриведомственного контроля в ФНС двухуровневая (рис. 8.1).

На федеральном уровне аудиторские проверки внутреннего аудита проводят отделы контроля налоговых органов Управления контроля налоговых органов и межрегиональных инспекций по федеральным округам. На региональном – отделы контроля налоговых органов управлений по субъектам Российской Федерации.

В налоговых органах внутриведомственный контроль осуществляется по двум направлениям:

1) в сфере налогового администрирования;

2) в финансово-хозяйственной сфере.

Внутриведомственный контроль в сфере налогового администрирования включает в себя следующие основные направления:

✓ государственную регистрацию нижестоящими налоговыми органами юридических и физических лиц, постановку их на учет;

✓ контроль правильности проверок по исчислению и уплате налогов налогоплательщиками;

✓ урегулирование задолженности по налогам, сборам, пеням и налоговым санкциям;

✓ проведение налоговых проверок и другие направления вплоть до обеспечения процедур банкротства.

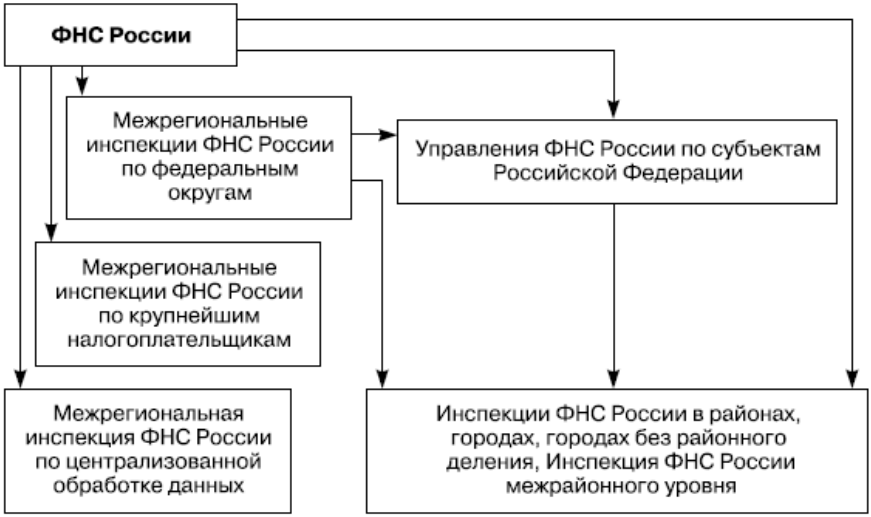
ФНС России
Межрегиональные инспекции ФНС России по федеральным округам
Управления ФНС России по субъектам Российской Федерации
Межрегиональные инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам
Межрегиональная инспекция ФНС России по централизованной обработке данных
Инспекции ФНС России в районах, городах, городах без районного деления, Инспекция ФНС России межрайонного уровня

Рис. 8.1. Система внутриведомственного контроля в налоговых органах

Согласно существующему регламенту, результаты плановых аудиторских проверок внутреннего аудита оформляются в форме установленных актов проверок управлений по субъектам Российской Федерации, составляемых на основе документов проверок инспекций ФНС России по конкретным направлениям внутриведомственного контроля. В случае выявления нарушений руководителю Службы направляется информация в форме докладной записки с перечислением выявленных нарушений. В докладной записке содержатся также предложения по назначению служебных проверок в отношении конкретных должностных лиц налоговых органов, допустивших нарушения. В проверенные УФНС по субъектам Российской Федерации отправляются письма с конкретными поручениями по устранению нарушений.

На основании полученных материалов служебных проверок независимая комиссия кадрового подразделения устанавливает факты совершения дисциплинарных проступков, а также определяет меру ответственности должностных лиц налоговых органов. Согласно установленному порядку, письменное заключение о результатах служебной проверки, подписанное начальником кадрового подразделения и другими членами независимой комиссии, представляется руководителю для принятия решения о привлечении или непривлечении работника к дисциплинарной ответственности и приобщается к личному делу гражданского служащего.

В целях исключения случаев несанкционированной передачи актов или справок проверок, содержащих конфиденциальную

информацию, сторонним лицам и организациям с ноября 2005 г. в ходе аудиторской проверки каждому проверяющему выдаются под расписку учтенные дискеты для записи на них справок и актов ДСП, регистрируемых в специальных журналах отделов контроля налоговых органов. Кроме того, при подготовке справок и актов в бумажном виде на них в установленном порядке ставится пометка «ДСП» (для служебного пользования)[45].

Внутриведомственный контроль в виде тематических аудиторских проверок внутреннего аудита позволяет структурным подразделениям оперативно реагировать на вопросы, возникающие у налоговых органов при осуществлении налогового администрирования, и представлять предложения по их решению. Согласно установленному порядку, проведение тематических проверок структурными подразделениями центрального аппарата ФНС России и межрегиональными инспекциями по федеральным округам координируется Управлением контроля налоговых органов. Руководителями управлений по субъектам Российской Федерации тематические проверки могут назначаться взамен плановых. Проверка, назначаемая по результатам анализа показателей эффективности работы налоговых органов и в других случаях, проводится по поручениям Руководителя ФНС России (управления ФНС России по субъекту Российской Федерации) структурными подразделениями центрального аппарата ФНС России (управления ФНС России по субъекту Российской Федерации), Управлением контроля налоговых органов ФНС России (отделом контроля налоговых органов управления ФНС России по субъекту Российской Федерации), а также межрегиональными инспекциями ФНС России по федеральным округам.

Проверки налоговых органов проводятся на основании приказов ФНС России (управлений ФНС России по субъектам Российской Федерации) и в соответствии с программами проверок, разработанными структурными подразделениями центрального аппарата ФНС

России (управлений ФНС России по субъектам Российской Федерации), проводящими проверку, и утвержденными Руководителем ФНС России (управления ФНС России по субъекту Российской Федерации) или его заместителями, курирующими деятельность указанных структурных подразделений, в том числе по проверкам, порученным межрегиональным инспекциям ФНС России по федеральным округам.

Субъектом внутриведомственного контроля в области финансово-хозяйственной деятельности выступает Управление финансового обеспечения. На федеральном уровне финансово-

хозяйственную деятельность проверяют отдел финансового контроля Управления финансового обеспечения и финансовые отделы межрегиональных инспекций по федеральным округам. На региональном уровне – отделы финансового контроля соответствующих управлений по субъектам Российской Федерации.

Порядок проведения внутриведомственного контроля финансово-хозяйственной деятельности установлен утвержденным ФНС России регламентом проведения проверок финансово-хозяйственной деятельности территориальных налоговых органов и организаций, находящихся в ведении Службы.

В структуре налоговых органов предусмотрены не только отделы контроля налоговых органов, которые осуществляют аудиторские проверки внутреннего аудита, но и отделы, занимающиеся мониторингом их результатов, взаимодействием с правоохранительными и контролирующими органами, которые также являются субъектами внутриведомственного контроля. Основная задача указанных подразделений – разработка и совершенствование методологии внутреннего аудита, которая используется в работе специалистами отделов контроля налоговых органов на всех уровнях системы внутриведомственного контроля.

Основные задачи внутриведомственного контроля определили ведущие факторы, оказывающие влияние на его эффективность:

✓ организационно-методическое обеспечение внутриведомственного контроля;

✓ целесообразность различных инструментов внутриведомственного контроля;

✓ кадровое обеспечение контроля.

Направления совершенствования и развития внутриведомственного контроля налоговых органов следующие:

1) совершенствование методологии внутриведомственного контроля налоговых органов;

2) повышение качества предпроверочной подготовки;

3) совершенствование форм и методов внутриведомственного контроля;

4) контроль уровня квалификации и профессионального уровня специалистов, проводящих мероприятия внутриведомственного контроля налоговых органов;

5) развитие информационного обеспечения внутриведомственного контроля.

Для повышения квалификации субъектов необходимо

продолжать и развивать практику «круглых столов» с участием всех специалистов отделов контроля налоговых органов межрегиональных инспекций и начальников отделов контроля налоговых органов управлений по субъектам Российской Федерации, входящим в соответствующий федеральный округ, по актуальным вопросам организации и проведения внутреннего аудита.

Контрольные вопросы

1. Каковы теоретическая основа внутриведомственного контроля, его сущность и содержание?
2. Какие цели и задачи стоят перед внутриведомственным контролем на современном этапе развития налогового администрирования?
3. В чем особенности форм, видов и методов внутриведомственного контроля?
4. По каким основным направлениям реализуется внутриведомственный контроль?
5. Какова роль критериев качества внутриведомственного контроля в повышении его эффективности?

8.2. Налоговый аудит как новая форма внутриведомственного контроля

В Постановлении от 17 декабря 1996 г. № 20-П КС РФ указал, что «налогоплательщику… гарантируется вытекающее из статьи 46 Конституции РФ право на судебное обжалование решений и действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц». Поскольку право на судебное рассмотрение спора налогоплательщика с налоговым органом предусмотрено актом высшей юридической силы, оно не может быть ограничено законодательством. «Административный порядок обжалования, таким образом, может существовать только как альтернативный или же в качестве досудебной стадии разрешения спора»[46].

Из приведенного положения очевидно, что основное направление разрешения налоговых споров – судебное рассмотрение, судебный способ защиты прав налогоплательщика. Однако одним из основных направлений современной налоговой политики является развитие административного способа защиты прав налогоплательщика (досудебное решение налоговых споров).

Начиная с 2009 г. обжалование решений налоговых органов о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в судебном порядке будет возможно только после административного обжалования этого решения в вышестоящий налоговый орган. Мировой опыт показывает, что при эффективном функционировании досудебных процедур до разбирательства дела в суде доходит незначительное количество споров между налоговыми органами и налогоплательщиками. Предусмотренный переходный период, по мнению Правительства РФ[47], позволит подготовиться к введению обязательного досудебного порядка рассмотрения споров. Достижение необходимой степени эффективности функционирования досудебных процедур рассмотрения споров – процесс постепенный, основывающийся не только на совершенствовании законодательства, но и на изменении культуры и идеологии отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками. Это положение налоговой политики на 2008–2010 гг. объективно характеризует направления развития налоговых отношений.

Одно из основных направлений работы ФНС России – повышение качества исполнения налоговых процедур и информирования граждан, индивидуальных предпринимателей и

юридических лиц, обеспечивающих сокращение издержек налогоплательщиков при исполнении обязанности по исчислению и уплате налогов. Для достижения этой цели ФНС России определила несколько тактических задач[48], одной из которых является развитие процедур досудебного урегулирования налоговых споров.

Степень выполнения задач характеризуется соотношением числа жалоб по налоговым спорам, рассмотренных в досудебном порядке (вышестоящими налоговыми органами), количества заявлений по налоговым спорам, предъявленных к налоговым органам и рассмотренных судами. С 2009 г. ФНС России планирует использовать для оценки выполнения указанной задачи показатель, связанный с количеством жалоб налогоплательщиков на действия или бездействие сотрудников налоговых органов.

Мнения юристов по вопросу досудебного рассмотрения налоговых споров неоднозначны. В таблице 8.1 представлены определенные рядом российских юристов преимущества судебного и досудебного разрешения налоговых споров.

Таблица 8.1
Преимущества рассмотрения налоговых споров

В суде	До суда
Относительная объективность — как следствие разрешения спора вне рамок налогового ведомства	Простота
Более высокий процент удовлетворения требований налогоплательщиков, нежели при досудебном рассмотрении	Оперативность
Возможность (если позволяет существо иска) принятия судом мер по обеспечению исковых требований в виде, например, запрещения налоговому органу списывать недоимку и пени до разрешения спора по существу	Отсутствие пошлины
Детальная урегулированность всех стадий судопроизводства процессуальным законодательством	Возможность определения позиции вышестоящего налогового органа, что при отрицательном результате позволяет лицу, подавшему жалобу (налогоплательщику, налоговому агенту и т.д.), основательно подготовиться к судебному рассмотрению
Возможность (в зависимости от характера требований) получения исполнительного листа и принудительного исполнения решения суда	

Так как досудебное решение налоговых споров заключается в

разрешении возникших разногласий в рамках системы налоговых органов без передачи спора в суд, то для такого рассмотрения споров в налоговых органах необходимо создание специальных подразделений.

Анализ зарубежного опыта позволяет сделать вывод о том, что существование специальных подразделений по рассмотрению налоговых споров в налоговых органах – оптимальный вариант решения поставленных задач. Например, в составе Службы внутренних доходов

США и в Главном налоговом управлении Франции действуют соответствующие службы; в Дании существуют специальные налоговые суды, которые входят в систему налоговых органов.

В Центральном аппарате ФНС России было создано Управление налогового аудита ФНС России. Основная цель указанного подразделения – осуществление процедур досудебного урегулирования налоговых споров.

Основные задачи, стоящие перед Управлением налогового аудита:

✓ рассмотрение налоговых споров между налоговыми органами Российской Федерации и налогоплательщиками, заявлений и жалоб физических и юридических лиц на действия или бездействие налоговых органов Российской Федерации (должностных лиц налоговых органов Российской Федерации), а также на акты ненормативного характера налоговых органов Российской Федерации, связанные с применением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, либо иных актов законодательства Российской Федерации, контроль исполнения которых возложен на Службу (далее – рассмотрение налоговых споров во внесудебном порядке);

✓ рассмотрение возражений (разногласий) налогоплательщиков (налоговых агентов, плательщиков сборов) по актам повторных выездных налоговых проверок, назначенных и проведенных ФНС России;

✓ координация работы по рассмотрению возражений (разногласий) налогоплательщиков (налоговых агентов, плательщиков сборов) на акты налоговых органов и по рассмотрению налоговых споров во внесудебном порядке в налоговых органах.

Основные функции управления в соответствии с возложенными на него задачами следующие:

✓ рассмотрение заявлений и жалоб на акты ненормативного характера, действия (бездействие) управлений ФНС России по субъектам Российской Федерации, межрегиональных инспекций ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам и иных

налоговых органов, входящих в централизованную систему Службы, а также их должностных лиц по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах либо иных актов законодательства Российской Федерации, контроль исполнения которых возложен на Службу;

✓ рассмотрение возражений (разногласий) налогоплательщиков (налоговых агентов, плательщиков сборов) (далее – рассмотрение возражений) по актам повторных выездных налоговых проверок, назначенных и проведенных ФНС России;

✓ подготовка экспертных заключений по результатам рассмотрения возражений по актам повторных выездных налоговых проверок, назначенных и проведенных ФНС России;

✓ обобщение практики рассмотрения налоговых споров во внесудебном порядке в налоговых органах и внесение предложений по ее совершенствованию;

✓ анализ практики рассмотрения налоговых споров во внесудебном порядке в налоговых органах и внесение предложений по изменению методических указаний и рекомендаций ФНС России по данному вопросу;

✓ координация работы по рассмотрению возражений и налоговых споров во внесудебном порядке в налоговых органах;

✓ рассмотрение запросов налоговых органов по процедуре рассмотрения возражений и налоговых споров во внесудебном порядке;

✓ мониторинг по вопросам, относящимся к компетенции Управления налогового аудита;

✓ участие в разработке законодательных и иных нормативных актов по вопросам, относящимся к компетенции Управления налогового аудита;

✓ разработка методических указаний и рекомендаций для налоговых органов в части вопросов, относящихся к компетенции Управления налогового аудита;

✓ участие в обучении работников налоговых органов, проведение совещаний, семинаров, оказание практической помощи территориальным налоговым органам по вопросам, входящим в компетенцию Управления налогового аудита.

В управлениях ФНС России по субъектам Российской Федерации также были созданы соответствующие подразделения. В их функции входит:

✓ рассмотрение жалоб физических и юридических лиц на акты нижестоящих налоговых органов, действия (бездействие) их должностных лиц в связи с осуществлением налоговыми органами полномочий, установленных федеральными законами, нормативными правовыми актами Президента РФ или

Правительства РФ, по результатам рассмотрения которых выносится решение;

✓ подготовка по запросу ФНС России заключений по жалобам;

✓ рассмотрение в соответствии со ст. 101 НК РФ возражений (разногласий) налогоплательщиков (налоговых агентов, плательщиков сборов) по актам повторных выездных налоговых проверок, назначенных и проведенных управлением ФНС России по субъекту Российской Федерации, по результатам рассмотрения которых подготавливается экспертное заключение об обоснованности (необоснованности) доводов налогоплательщика.

Подразделения налогового аудита не уполномочены участвовать в налоговых проверках, однако отделы налогового аудита участвуют в аудиторских проверках внутреннего аудита по вопросам внесудебного урегулирования налоговых споров. Следовательно, не являясь субъектами налогового контроля, подразделения налогового аудита выступают субъектами внутриведомственного контроля.

Контрольные вопросы

1. Какова роль решения налоговых споров как инструмента урегулирования налоговой задолженности в развитии налоговых отношений на современном этапе?
2. В чем преимущества судебного и досудебного решения налоговых споров?
3. Каковы основные функции и задачи подразделений налогового аудита в досудебном решении налоговых споров?

Тесты

1. Вышестоящие налоговые органы проводят в отношении нижестоящих налоговых инспекций:

а) ревизии финансово-хозяйственной деятельности;

б) комплексные проверки;

в) обследование;

г) аудит.

2. Налоговые органы проводят комплексные проверки нижестоящих налоговых инспекций со следующей периодичностью:

а) один раз в два года;

б) налоговые органы произвольно изменяют периодичность

комплексных проверок нижестоящих инспекций;

в) налоговые органы могут не проводить комплексную проверку, если нарушений ранее не выявлено;

г) не реже одного раза в пять лет.

3. При комплексных проверках налоговых инспекций объектом контроля может быть:

а) установление материального положения налогоплательщика-физического лица и его способности уплатить налог;

б) налоговая политика налогоплательщика и его договоры с аудиторскими фирмами;

в) анализ финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика-организации и установление риска банкротства;

г) документы, связанные с исчислением и уплатой налогов.

4. Должностные лица вышестоящих налоговых органов, осуществляя проверки налоговых инспекций, вправе:

а) провести повторную выездную налоговую проверку налогоплательщика-организации;

б) обратиться с иском в суд о привлечении нарушителей налогового законодательства к уголовной ответственности;

в) осуществить возмездное изъятие предметов и имущества у лиц, которые нарушили налоговое законодательство;

г) осуществить арест (задержание) нарушителей налогового законодательства.

5. При повторных налоговых проверках вышестоящие налоговые органы вправе требовать для контроля документы налогоплательщиков за следующий период:

а) за три календарных года деятельности налогоплательщика, непосредственно предшествующих году проверки, и только те документы, которые не были предъявлены для контроля при первичной проверке;

б) только за три календарных года деятельности налогоплательщика, непосредственно предшествующих году проверки, в том числе документы, предъявленные для контроля при первичной проверке;

в) только за период, совпадающий с годом комплексной проверки, и только документы, не предъявленные для контроля при первичной проверке;

г) только за период деятельности после предыдущей первичной выездной проверки.

6. Вышестоящий налоговый орган по результатам комплексной проверки нижестоящей инспекции составляет:

а) справку;

б) докладную записку;

в) акт проверки;

г) рапорт.

7. В случае подачи жалобы налогоплательщика на решение налоговой инспекции о привлечении налогоплательщика к ответственности вынесенное ею решение вступает в силу:

а) по истечении десяти дней со дня его принятия налоговой инспекцией;

б) со дня его утверждения вышестоящим налоговым органом;

в) по истечении десяти дней со дня его утверждения вышестоящим налоговым органом;

г) со дня его вручения налогоплательщику.

8. В случае если должностные лица вышестоящего налогового органа проводят повторные налоговые проверки и выявляют налоговые правонарушения, не установленные первичной проверкой, они вправе:

а) привлечь налогоплательщика к налоговой ответственности;

б) привлечь к административной ответственности должностных лиц налогоплательщика;

в) привлечь к дисциплинарной ответственности должностных лиц налоговой инспекции, проводивших первичную проверку;

г) вынести предостережение налогоплательщику и отменить решение нижестоящей налоговой инспекции.

Глава 9
Регулирование налоговых платежей

Регулирование налоговых платежей – форма целенаправленного управляющего воздействия, ориентированного на поддержание равновесия в налоговых отношениях посредством введения в эти отношения регуляторов.

Цель регулирования налоговых платежей, как элемента налогового администрирования, – в обеспечении решения задач налогового администрирования путем уравновешивания экономических интересов участников налоговых правоотношений.

Формы регулирования налоговых платежей:

1) изменение срока уплаты налога и сбора, а также пени (отсрочка и рассрочка налоговых платежей и пени, инвестиционный налоговый кредит) – перенос установленного срока уплаты налога и сбора на более поздний срок; срок уплаты налога может быть изменен в отношении всей подлежащей уплате суммы налога либо ее части с начислением процентов на неуплаченную сумму налога;

2) урегулирование налоговой задолженности (обеспечение интересов государства как кредитора в делах о банкротстве и процедурах банкротства, списание безнадежных долгов, реструктуризация налоговой задолженности).

Функции регулирования налоговых платежей необходимо определять задачами налогового администрирования.

9.1. Изменение срока уплаты налога и сбора, а также пени

Согласно ст. 61 НК РФ, изменение срока уплаты налога и сбора осуществляется в форме отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита. В то же время изменение срока уплаты налога и сбора не отменяет существующей и не создает новой обязанности по уплате налога и сбора.

Органы, уполномоченные принимать решения об изменении сроков уплаты налогов и сборов:

1) по федеральным налогам и сборам – федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов; в то же время:

✓ по налогам, подлежащим уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, – федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области таможенного дела или уполномоченные им таможенные органы,

✓ по государственной пошлине – органы (должностные лица), уполномоченные в соответствии с главой 25.3 НК РФ совершать юридически значимые действия, за которые подлежит уплате государственная пошлина,

✓ по единому социальному налогу – федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов; решения об изменении сроков уплаты единого социального налога принимаются по согласованию с органами соответствующих государственных внебюджетных фондов;

2) по региональным и местным налогам – налоговые органы по месту нахождения (жительства) заинтересованного лица; решения об изменении сроков уплаты налогов принимаются по согласованию с соответствующими финансовыми органами субъектов Российской Федерации, муниципальных образований (за исключением налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации).

Изменение срока уплаты налога и сбора налоговыми органами осуществляется в порядке, определяемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Срок уплаты налога не может быть изменен, если в отношении лица, претендующего на такое изменение (далее –

заинтересованное лицо):

1) возбуждено уголовное дело по признакам преступления, связанного с нарушением законодательства о налогах и сборах;

2) проводится производство по делу о налоговом правонарушении либо по делу об административном правонарушении в области налогов и сборов, таможенное дело в части налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации;

3) есть достаточные основания полагать, что оно воспользуется таким изменением для сокрытия своих денежных средств или иного имущества, подлежащего налогообложению, либо собирается выехать за пределы Российской Федерации на постоянное жительство.

При наличии на момент вынесения решения об изменении срока уплаты налога указанных обстоятельств решение об изменении срока уплаты налога не может быть вынесено, а вынесенное решение подлежит отмене. Об отмене вынесенного решения в трехдневный срок письменно уведомляются заинтересованное лицо и налоговый орган по месту учета этого лица. В то же время заинтересованное лицо вправе обжаловать такое решение.

Отсрочка и рассрочка налоговых платежей и пени

Отсрочка или рассрочка по уплате налога представляет собой изменение срока уплаты налога при наличии оснований, предусмотренных ст. 64 НК РФ, на срок, не превышающий одного года, соответственно с единовременной или поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности. Отсрочка или рассрочка по уплате федеральных налогов в части, зачисляемой в федеральный бюджет, на срок более одного года, но не превышающий трех лет, может быть предоставлена по решению Правительства РФ.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога может быть предоставлена заинтересованному лицу при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

1) причинения этому лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;

2) задержки ему финансирования из бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа.

При указанных выше обстоятельствах на сумму задолженности проценты не начисляются;

3) угрозы банкротства этого лица в случае единовременной выплаты им налога, утверждения арбитражным судом мирового

соглашения либо графика погашения задолженности в ходе процедуры финансового оздоровления;

4) если имущественное положение физического лица исключает возможность единовременной уплаты налога;

5) если производство и (или) реализация товаров, работ или услуг лицом носит сезонный характер; перечень отраслей и видов деятельности, имеющих сезонный характер, утверждается Правительством РФ.

В этих случаях на сумму задолженности начисляются проценты исходя из ставки, равной $^1/_2$ ставки рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей за период отсрочки или рассрочки, если иное не предусмотрено таможенным законодательством Российской Федерации в отношении налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации;

6) при наличии оснований для предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, установленных Таможенным кодексом Российской Федерации (Таможенным кодексом РФ).

Отсрочка или рассрочка по уплате налога может быть предоставлена по одному или нескольким налогам. Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога или об отказе в ее предоставлении принимается уполномоченным органом по согласованию с финансовыми органами (органами государственных внебюджетных фондов) в течение одного месяца со дня получения заявления заинтересованного лица.

По ходатайству заинтересованного лица уполномоченный орган вправе принять решение о временном (на период рассмотрения заявления о предоставлении отсрочки или рассрочки) приостановлении уплаты суммы задолженности заинтересованным лицом.

Решение об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога должно быть мотивированным, оно может быть обжаловано заинтересованным лицом в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

Законами субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований могут быть установлены дополнительные основания и иные условия предоставления отсрочки и рассрочки уплаты соответственно региональных и местных налогов.

Инвестиционный налоговый кредит

Согласно ст. 66 НК РФ, инвестиционный налоговый кредит

представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организации предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен по налогу на прибыль организации, а также по региональным и местным налогам на срок от одного года до пяти лет. Организация, получившая инвестиционный налоговый кредит, вправе уменьшать свои платежи по соответствующему налогу в течение срока действия договора об инвестиционном налоговом кредите. Уменьшение производится по каждому платежу соответствующего налога, по которому предоставлен инвестиционный налоговый кредит, за каждый отчетный период до тех пор, пока сумма, не уплаченная организацией в результате всех таких уменьшений (накопленная сумма кредита), не станет равной сумме кредита, предусмотренной соответствующим договором. Конкретный порядок уменьшения налоговых платежей определяется заключенным договором об инвестиционном налоговом кредите.

Если организацией заключено более одного договора об инвестиционном налоговом кредите, срок действия которых не истек к моменту очередного платежа по налогу, накопленная сумма кредита определяется отдельно по каждому из этих договоров. При этом увеличение накопленной суммы кредита производится вначале в отношении первого по сроку заключения договора, а при достижении этой накопленной суммой кредита размера, предусмотренного указанным договором, организация может увеличивать накопленную сумму кредита по следующему договору.

В каждом отчетном периоде (независимо от числа договоров об инвестиционном налоговом кредите) суммы, на которые уменьшаются платежи по налогу, не могут превышать 50 % размеров соответствующих платежей по налогу, определенных по общим правилам без учета наличия договоров об инвестиционном налоговом кредите. При этом накопленная в течение налогового периода сумма кредита не может превышать 50 % размеров суммы налога, подлежащего уплате организацией за этот налоговый период. Если накопленная сумма кредита превышает предельные размеры, на которые допускается уменьшение налога, установленные настоящим пунктом для такого отчетного периода, то разница между этой суммой и предельно допустимой суммой переносится на следующий отчетный период.

Если организация имела убытки по результатам отдельных отчетных периодов в течение налогового периода либо убытки по итогам всего налогового периода, излишне накопленная по итогам налогового периода сумма кредита переносится на следующий налоговый период и признается накопленной суммой кредита в первом отчетном периоде нового налогового периода.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен организации – налогоплательщику соответствующего налога при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

1) проведение этой организацией научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ либо технического перевооружения собственного производства, в том числе направленного на создание рабочих мест для инвалидов или защиту окружающей среды от загрязнения промышленными отходами; инвестиционный налоговый кредит предоставляется на сумму, составляющую 30 % стоимости приобретенного заинтересованной организацией оборудования, используемого исключительно для перечисленных выше целей;

2) осуществление организацией внедренческой или инновационной деятельности, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов;

3) выполнение ею особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставление особо важных услуг населению.

Инвестиционный налоговый кредит предоставляется на суммы, определяемые по соглашению между уполномоченным органом и заинтересованной организацией.

Основания для получения инвестиционного налогового кредита должны быть документально подтверждены заинтересованной организацией. Инвестиционный налоговый кредит предоставляется на основании заявления организации и оформляется договором установленной формы между соответствующим уполномоченным органом и этой организацией.

Решение о предоставлении организации инвестиционного налогового кредита принимается уполномоченным органом по согласованию с финансовыми органами (органами государственных внебюджетных фондов) в течение одного месяца со дня получения заявления. Наличие у организации одного или нескольких договоров об инвестиционном налоговом кредите не может служить препятствием для заключения с этой организацией другого договора об инвестиционном налоговом кредите по иным основаниям.

Указанный договор должен предусматривать порядок

уменьшения налоговых платежей, сумму кредита (с указанием налога, по которому организации предоставлен инвестиционный налоговый кредит), срок действия договора, начисляемые на сумму кредита проценты, порядок погашения суммы кредита и начисленных процентов, документы об имуществе, которое является предметом залога, либо поручительство, ответственность сторон.

Необходимо отметить, что не допускается устанавливать проценты на сумму кредита по ставке, менее $^1/_2$ и более $^3/_4$ ставки рефинансирования ЦБ РФ. В то же время законом субъекта Российской Федерации и нормативными правовыми актами, принятыми представительными органами местного самоуправления по региональным и местным налогам, соответственно могут быть установлены иные основания и условия предоставления инвестиционного налогового кредита, включая сроки действия кредита и ставки процентов на его сумму.

Изменение срока уплаты налога и сбора может производиться под залог имущества либо при наличии поручительства.

Контрольные вопросы

1. Какова роль регулирования налоговых платежей как элемента налогового администрирования?
2. Какие формы регулирования налоговых платежей вам известны? Перечислите их и дайте характеристику.

9.2. Урегулирование налоговой задолженности

Сегодня одно из приоритетных направлений налоговой политики – сокращение налоговой задолженности (табл. 9.1).

Таблица 9.1

Задолженность по налогам, сборам, пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему РФ в 2000–2005 гг. (% ВВП)[49]

Задолженность	2000	2001	2002	2003	2004	2005
ВСЕГО	6,35	5,31	4,82	3,93	5,24	3,48
В федеральный бюджет, в том числе:	4,00	4,54	4,12	3,30	4,70	3,03
налог на прибыль	1,25	0,99	0,81	0,54	1,36	0,84
НДС	3,56	2,64	2,23	1,84	2,45	1,44
платежи за пользование природными ресурсами, в том числе:	0,35	0,26	0,19	0,16	0,33	0,25
НДПИ	н/д*	н/д	0,01	0,02	0,17	0,14
остальные федеральные налоги и сборы	0,85	0,66	0,89	0,76	0,55	0,50
Акцизы	0,35	0,30	0,18	0,18	0,13	0,11
ЕСН	н/д	0,52	0,54	0,59	0,58	0,47
Задолженность по региональным налогам и сборам	н/д	0,46	0,42	0,35	0,30	0,25
Задолженность по местным налогам и сборам	н/д	0,30	0,28	0,25	0,21	0,16

* Нет данных.

В современной налоговой практике регулирование налоговой задолженоести реализуется в трех основных формах:

1) добровольной;

2) принудительной;

3) судебной.

К добровольной форме относится самостоятельное исполнение налогоплательщиком обязанности по уплате в бюджет налогов и сборов. Урегулирование налоговой задолженности реализуется путем предоставления права на реструктуризацию налоговой задолженности.

Принудительная форма урегулирования налоговой задолженности предполагает внешнее воздействие на налогоплательщика с целью обеспечения поступления в бюджетную систему налогов и сборов.

Судебная форма урегулирования налоговой задолженности предполагает взыскание налоговой задолженности через суд.

Обеспечение интересов государства как кредитора в делах о банкротстве и процедурах банкротства. Основополагающим принципом административной реформы является упорядочение государственных функций, выраженное в отказе от избыточных функций и построении оптимальной структуры исполнительной власти, а также в законодательном закреплении основ деятельности государственных органов. Реализация указанного принципа выражается в реорганизации и реструктуризации органов исполнительной власти, перераспределении полномочий и т. д. с целью повышения эффективности предоставляемых органами государственной власти услуг. В связи с этим Указом Президента Российской Федерации от 9 марта 2004 г. № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» была упразднена Федеральная служба России по финансовому оздоровлению и банкротству (ФСФО России). Функции по принятию нормативных правовых актов в сфере, относящейся ранее к компетенции ФСФО России, были переданы Министерству экономического развития и торговли Российской Федерации (Минэкономразвития России), а функция по представлению интересов Российской Федерации перед кредиторами в процедурах банкротства – ФНС России.

Статьей 79 Федерального закона от 29 июня 2004 г. № 58-ФЗ «О внесении изменений в законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию государственного управления» определено, что ФНС России является правопреемником упраздненной ФСФО России по всем правоотношениям, связанным с выполнением функции по представлению интересов Российской Федерации в процедурах банкротства.

Согласно постановлению Правительства РФ от 29 мая 2004 г. № 257 «Об обеспечении интересов Российской Федерации как кредитора в делах о банкротстве и процедурах банкротства», органом, уполномоченным представлять в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требования об уплате обязательных платежей и требования Российской Федерации по денежным обязательствам, является ФНС России.

На уровне центрального аппарата ФНС России создано Управление урегулирования задолженности и обеспечения процедур банкротства Федеральной налоговой службы, которое осуществляет следующие основные задачи:

✓ методическое и организационное обеспечение работы налоговых органов по выявлению причин образования задолженности по обязательным платежам, анализу ее динамики и структуры, эффективности мер по урегулированию задолженности и представлению интересов Российской Федерации в делах о банкротстве и процедурах банкротства, планированию поступлений от урегулирования задолженности и реализации процедур банкротства; формирование отчетности по данным вопросам;

✓ методическое и организационное обеспечение работы налоговых органов по урегулированию задолженности по обязательным платежам экономическими методами (реструктуризация задолженности, отсрочки, рассрочки, налоговые кредиты, инвестиционные налоговые кредиты), посредством применения комплекса мер принудительного взыскания, осуществлению зачета (возврата) излишне уплаченных (излишне взысканных) сумм;

✓ методологическое и организационное обеспечение работы налоговых органов по реализации прав и исполнению обязанностей уполномоченного органа, представляющего требования об уплате обязательных платежей и требования Российской Федерации по денежным обязательствам в делах о банкротстве и в процедурах банкротства, в соответствии с законодательством Российской Федерации о несостоятельности (банкротстве);

✓ непосредственное участие в установленном порядке в выполнении функций уполномоченного органа, представляющего требования об уплате обязательных платежей и требования Российской Федерации по денежным обязательствам в делах о банкротстве и в процедурах банкротства;

✓ организация и координация выбора саморегулируемых организаций арбитражных управляющих при направлении в арбитражный суд заявлений о признании должника банкротом.

В УФНС России по субъектам Российской Федерации созданы отделы урегулирования налоговой задолженности и обеспечения процедуры банкротства, основными направлениями деятельности которых являются:

✓ рассмотрение заявлений о признании должников банкротами и подготовка решений о направлении (или при наличии определенных условий отклонении их подачи) в арбитражный суд;

✓ обобщение и анализ информации о ходе дел о банкротстве и процедурах банкротства;

✓ проведение анализа финансового состояния организаций-

должников;

✓ подготовка документов для представления в деле о банкротстве и процедурах банкротства требований об уплате обязательных платежей в бюджет и государственные внебюджетные фонды и требований Российской Федерации по денежным обязательствам;

✓ участие в подготовке документов о банкротстве и реализации соответствующих процессуальных прав при рассмотрении дел о несостоятельности (банкротстве) арбитражными судами;

✓ участие в разработке предложений по проведению мероприятий по финансовому оздоровлению неплатежеспособных организаций по отраслям промышленности и месту их расположения;

✓ анализ возможных последствий обращения взыскания по обязательным платежам и требованиям Российской Федерации по денежным обязательствам на имущество должника в соответствии с поступившими уведомлениями судебных приставов-исполнителей о произведенном аресте имущества организации-должника;

✓ подготовка заключений по вопросам, связанным с определением несостоятельности (банкротства) и финансовым анализом организаций;

✓ участие в подготовке экспертных заключений о наличии признаков фиктивного или преднамеренного банкротства организаций;

✓ участие в подготовке сообщений судебному приставу-исполнителю об осуществлении или неосуществлении действий по возбуждению в арбитражном суде производства по делу о несостоятельности (банкротстве) должника;

✓ участие в выборе саморегулируемой организации арбитражных управляющих при направлении в арбитражный суд заявления о признании должника банкротом;

✓ участие в осуществлении контроля за реализацией процедур банкротства организаций.

В настоящее время обеспечение налоговыми органами интересов государства как кредитора в делах о банкротстве и в процедурах банкротства является одним из важнейших инструментов урегулирования налоговой задолженности. Из полутора триллионов рублей налоговой задолженности (задолженность по телу основного долга, плюс пени и штрафы) по состоянию на начало 2007 г. объем задолженности, приостановленной ко взысканию налоговыми органами по судам и в связи с инициацией процедуры банкротства, составил

920,1 млрд рублей. В настоящее время налоговые органы представляют требования Российской Федерации в делах о банкротстве более 62 тыс. организаций с общей задолженностью по обязательным платежам и денежным обязательствам 735,7 млрд рублей. По состоянию на 01.01.2007 уполномоченным органом было принято 72,6 тыс. решений о направлении в арбитражный суд заявления о признании отсутствующего должника банкротом, в соответствии с которыми было возбуждено более 60 тыс. процедур банкротства. За 2006 г. арбитражными управляющими было выявлено имущество и другие активы в 921 процедуре банкротства отсутствующего должника, в том числе недвижимое имущество, земельные участки, остатки денежных средств на расчетных счетах, автотранспорт, ценные бумаги и дебиторская задолженность[50].

Из этого следует, что от эффективного использования указанного инструмента налогового администрирования зависит эффективность механизма урегулирования налоговой задолженности.

В ходе реализации налоговыми органами функций уполномоченного органа по представлению в делах о банкротстве и в процедурах банкротства ФНС России предполагается:

✓ внедрить инструментарий изменения срока уплаты налогов в целях полноценной реализации процедуры финансового оздоровления и мирового соглашения в части формирования графика погашения задолженности по обязательным платежам;

✓ модифицировать систему предотвращения банкротств через повышение эффективности добанкротных мер принудительного взыскания, в том числе в части реализации имущества, арестованного судебными приставами-исполнителями по постановлениям налоговых органов;

✓ сформировать систему оперативного взаимодействия налоговых органов с саморегулируемыми организациями арбитражных управляющих, позволяющую в максимальной мере реализовать интересы государства в деле о банкротстве и процедурах банкротства, обеспечить выявление и пресечение противоправных действий управленческого персонала, собственников организаций-банкротов, а также третьих лиц.

Списание безнадежных долгов. В соответствии со ст. 59 НК РФ недоимка, числящаяся за отдельными налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами, взыскание которой оказалось невозможным в силу причин экономического, социального или юридического характера, признаются безнадежными и списываются в порядке, установленном:

1) по федеральным налогам и сборам – Правительством Российской Федерации;

2) по региональным и местным налогам и сборам – соответственно исполнительными органами субъектов Российской Федерации и местного самоуправления.

Безнадежность долга обусловлена причинами экономического, социального или юридического характера, но что именно законодатель подразумевает под ними, в ст. 59 НК РФ не закреплено. Установлена только необходимость определения порядка списания на подзаконном уровне.

Решение о признании безнадежной ко взысканию и списании задолженности (кроме задолженности, образовавшейся в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации) принимается налоговым органом по месту нахождения налогоплательщика[51].

В целях создания действенного механизма эффективного урегулирования налоговой задолженности ФНС России в среднесрочной перспективе предполагает провести работу, направленную на повышение результативности принудительного взыскания налоговой задолженности за счет имущества должника, в том числе разработку и совершенствование нормативно-правовых актов, развитие форм и методов межведомственного взаимодействия; создание инфраструктуры, позволяющей создать условия для реализации дебиторской задолженности организаций и системы мониторинга платежеспособности отдельных категорий налогоплательщиков.

Реструктуризация налоговой задолженности. Понятие реструктуризации налоговой задолженности юридических лиц по налогам и сборам впервые появилось в Федеральном законе от 26 февраля 1997 г. № 29-ФЗ «О федеральном бюджете на 1997 год». Однако легитимное понятие реструктуризации долга появилось только в Бюджетном кодексе Российской Федерации в 2000 году. Согласно ст. 105 Бюджетного кодекса РФ, под реструктуризацией долга понимается погашение долговых обязательств с одновременным осуществлением заимствований (принятием на себя других долговых обязательств) в объемах погашаемых долговых обязательств с установлением иных условий обслуживания долговых обязательств и сроков их погашения. Реструктуризация долга может быть осуществлена с частичным списанием (сокращением) суммы основного долга.

Порядок реструктуризации налоговой задолженности утвержден постановлением Правительства РФ от 3 сентября 1999 г. № 1002. В указанном документе определены правила реструктуризации, общие для организаций любой

организационно-правовой формы собственности и отраслевой принадлежности, в то время как для отдельных категорий налогоплательщиков и отдельных видов налоговых платежей Правительством РФ разработаны и утверждены специальные правила реструктуризации налоговой задолженности. Например:

– постановление Правительства Российской Федерации от 2 октября 1998 г. № 1146 «О порядке проведения в 1998 году реструктуризации задолженности сельскохозяйственных товаропроизводителей, предприятий и организаций агропромышленного комплекса государственным внебюджетным фондам Российской Федерации»;

– постановление Правительства Российской Федерации от 2 июня 1999 г. № 589 «Об урегулировании задолженности нефтедобывающих и нефтеперерабатывающих организаций по налогам и сборам и обеспечении полноты уплаты ими налоговых платежей в федеральный бюджет»;

– постановление Правительства Российской Федерации от 8 июня 2001 г. № 458 «О порядке и условиях проведения реструктуризации просроченной задолженности (основного долга и процентов, пеней и штрафов) сельскохозяйственных предприятий и организаций по федеральным налогам и сборам, а также по страховым взносам в бюджеты государственных внебюджетных фондов»;

– постановление Правительства Российской Федерации от 1 октября 2001 г. № 699 «О порядке и условиях проведения реструктуризации задолженности по страховым взносам в государственные социальные внебюджетные фонды, начисленным пеням и штрафам, имеющимся у организаций по состоянию на 1 января 2001 г.»;

– постановление Правительства Российской Федерации от 6 ноября 2001 г. № 765 «О проведении реструктуризации задолженности по налогам и сборам перед федеральным бюджетом, а также задолженности по начисленным пеням и штрафам федеральных государственных унитарных предприятий, входящих в уголовно-исполнительную систему»;

– постановление Правительства Российской Федерации от 25 декабря 2001 г. № 890 «О реструктуризации задолженности организаций федерального железнодорожного транспорта по налогам и сборам, а также задолженности по начисленным пеням и штрафам перед федеральным бюджетом»;

– постановление Правительства Российской Федерации от 21 февраля 2002 г. № 123 и от 23 октября 2002 г. № 768 «Об изменении срока подачи заявлений о предоставлении права на реструктуризацию задолженности некоторых юридических лиц»;

– постановление Правительства Российской Федерации от 23 августа 2001 г. № 624 «О проведении реструктуризации задолженности плательщиков страховых взносов на обязательное медицинское страхование неработающего населения, имеющейся по состоянию на 1 января 2001 года».

В настоящее время значение регулирования налоговых платежей, как элемента налогового администрирования постоянно возрастает, это связано с тем, что современная российская экономика переживает период реформирования и в этих условиях стремление государства к увеличению роли данного элемента является политически и экономически оправданным.

Контрольные вопросы

1. Каковы особенности правовой базы для обеспечения налоговыми органами интересов государства как кредитора в делах о банкротстве и в процедурах банкротства?
2. Каков уровень организационного становления структур налоговых органов для выполнения задач по обеспечению интересов государства как кредитора в делах о банкротстве и в процедурах банкротства?
3. В чем сущность такой формы урегулирования налоговой задолженности, как списание безнадежных долгов?
4. В чем особенности реструктуризации налоговой задолженности как формы урегулирования налоговой задолженности?

Тесты

1. Решение об изменении срока уплаты федеральных налогов принимает:

а) Минфин России;

б) ФНС России;

в) Федеральное казначейство;

г) ЦБ РФ.

2. Основанием для предоставления отсрочки и рассрочки по налогам является:

а) отсутствие средств на расчетном счете;

б) недостаток оборотных средств у налогоплательщика;

в) систематическая дебиторская задолженность;

г) ущерб, нанесенный налогоплательщику в результате

стихийного бедствия.

3. Органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации обладают полномочиями:

а) устанавливать порядок списания безнадежных долгов по региональным налогам и сборам;

б) давать поручения соответствующим налоговым органам на проведение ревизий и проверок;

в) принимать решение о списании безнадежных долгов по налогам и сборам, плательщиками которых являются организации, находящиеся на их территории;

г) устанавливать порядок списания безнадежных долгов по федеральным налогам и сборам, поступающим в бюджеты их территорий.

4. Порядок списания безнадежных долгов по федеральным налогам и сборам определяет:

а) ФНС России;

б) Минфин России;

в) Правительство Российской Федерации;

г) Федеральная служба финансово-бюджетного надзора.

5. Порядок списания безнадежных долгов по региональным налогам и сборам определяет:

а) Управление ФНС России по краю (области);

б) финансовый орган субъекта Российской Федерации;

в) Минфин России;

г) исполнительный орган власти субъекта Российской Федерации.

Глава 10
Повышение эффективности налогового администрирования

10.1. Направления работы налоговых органов с налогоплательщиками и повышение ее качества

Организация взаимодействия с налогоплательщиками находится в центре функционирования налоговых органов. Создан и применяется Единый стандарт по работе с налогоплательщиком[52], обязательный для всех территориальных органов ФНС России, осуществляющих работу с налогоплательщиками. Приказом ФНС России от 9 сентября 2005 г. № САЭ-3-01/444@ был утвержден Регламент организации работы с налогоплательщиками, плательщиками сборов, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и налоговыми агентами. Инспекциями ФНС России сформированы Регламенты работы с налогоплательщиками с учетом территориальных особенностей. В налоговых органах для работы с налогоплательщиками созданы соответствующие рабочие места. Все эти инструменты необходимы для обеспечения следующих направлений работы с налогоплательщиками:

1) оказание услуг по регистрации и учету налогоплательщиков:

✓ государственная регистрация юридических лиц и индивидуальных предпринимателей и направление (выдача) документов, подтверждающих государственную регистрацию,

✓ прием документов для государственной регистрации в налоговом органе и направление (выдача) расписки в получении документов,

✓ предоставление содержащихся в ЕГРЮЛ и ЕГРИП сведений и документов,

✓ предоставление сведений, содержащихся в ЕГРН, пользователям по запросам,

✓ направление (выдача) выписки из ЕГРЮЛ, ЕГРИП при государственной регистрации,

✓ публикация в журнале «Вестник государственной регистрации» сведений, внесенных в ЕГРЮЛ,

✓ предоставление в электронном виде сведений, содержащихся в ЕГРЮЛ и ЕГРИП,

✓ размещение на сайте ФНС России сведений, внесенных в ЕГРЮЛ,

✓ постановка на учет организаций в налоговом органе по месту их нахождения, индивидуальных предпринимателей, частных нотариусов, адвокатов, учредивших адвокатский

кабинет, в налоговом органе по месту их жительства и выдача (направление по почте) соответствующих свидетельств и (или) уведомлений о постановке на учет в налоговом органе,

✓ снятие с учета организаций в налоговом органе по месту их нахождения, индивидуальных предпринимателей, частных нотариусов, адвокатов, учредивших адвокатский кабинет, в налоговом органе по месту их жительства и выдача (направление по почте) уведомления о снятии с учета организации и индивидуального предпринимателя, частного нотариуса, адвоката, учредившего адвокатский кабинет,

✓ постановка на учет (снятие с учета) организаций и индивидуальных предпринимателей по иным основаниям, установленным НК РФ, и направление (выдача) соответствующего уведомления о постановке на учет (снятии с учета) организациям и индивидуальным предпринимателям,

✓ постановка на учет (снятие с учета) физических лиц, не относящихся к индивидуальным предпринимателям, и выдача (направление по почте) соответствующих уведомлений о постановке на учет (снятии с учета);

✓ постановка на учет (снятие с учета) иностранных организаций и выдача (направление по почте) соответствующих свидетельств и(или) информационных писем о постановке на учет (снятии с учета) в налоговом органе,

✓ внесение отметки об ИНН в паспорт гражданина Российской Федерации,

✓ регистрация договора коммерческой концессии (субконцессии),

✓ рассмотрение заявления и выдача организациям и индивидуальным предпринимателям свидетельства о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами (или мотивированный отказ в выдаче),

✓ рассмотрение заявления и выдача организациям свидетельства о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом (или мотивированный отказ в выдаче),

✓ направление (выдача) выписки из ЕГРЮЛ, ЕГРИП при государственной регистрации по запросу органам, указанным в п. 2 ст. 7 Федерального закона от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ,

✓ представление сведений о государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей для постановки на учет в органы государственных внебюджетных фондов, а также территориальные органы Росстата;

2) оказание услуг по приему, регистрации налоговых деклараций (расчетов), бухгалтерской отчетности и других

документов, по предоставлению информации налогоплательщикам (выдача справок, ответов на запросы и др.):

✓ направление в адрес налогоплательщика квитанции и приеме налоговых деклараций в электронном виде; направление квитанции о получении декларации,

✓ прием от налогоплательщиков налоговых деклараций (расчетов); проставление отметки о принятии отчетности,

✓ прием деклараций об объемах производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции на бумажных носителях; проставление отметки о принятии декларации,

✓ прием сведений о доходах физических лиц от налоговых агентов и выдача протокола приема,

✓ регистрация (заверение и скрепление печатью) Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения,

✓ регистрация (заверение и скрепление печатью) Книги учета доходов, расходов и хозяйственных операций индивидуального предпринимателя,

✓ рассмотрение письменных заявлений налогоплательщиков и документов, подтверждающих их право на получение имущественного налогового вычета у работодателя,

✓ прием, регистрация, рассмотрение заявлений о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, проставление отметок, подтверждающих уплату косвенных налогов, при перемещении товаров между Российской Федерацией и Республикой Беларусь,

✓ проставление налоговыми органами отметок на счетах-фактурах, составленных российскими продавцами товаров для белорусских покупателей при экспорте товаров в Республику Беларусь,

✓ проставление налоговыми органами отметок на реестрах счетов-фактур, представляемых налогоплательщиками-покупателями нефтепродуктов и денатурированного этилового спирта,

✓ рассмотрение заявления индивидуального предпринимателя на получение патента на право применения упрощенной системы налогообложения на основе патента,

✓ регистрация (заверение и скрепление печатью) Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);

3) информирование налогоплательщиков о состоянии

расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам:

✓ рассмотрение заявления и направление (выдача) справки о состоянии расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам,

✓ направление (выдача) уведомления на уплату НДФЛ,

✓ направление (выдача) платежного документа на уплату НДФЛ, направление (выдача) уведомлений с приложением платежных документов,

✓ направление (выдача) уведомления на уплату авансовых платежей по ЕСН,

✓ направление (выдача) платежного документа на уплату авансовых платежей по ЕСН,

✓ уточнение и перерасчет налоговых обязательств по авансовым платежам по ЕСН с одновременным уведомлением налогоплательщика;

4) оказание услуг по выдаче разрешений, лицензированию, проведению экспертных оценок и регистрации объектов игорного бизнеса:

✓ рассмотрение заявления и принятие решения о выдаче лицензии, ее переоформлении, продлении (приостановлении) срока действия лицензии на производство и оборот этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции, или соответствующем отказе,

✓ выдача лицензии на производство и оборот этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции,

✓ рассмотрение заявления и документов на получение федеральных специальных марок; выдача федеральных специальных марок для маркировки алкогольной продукции,

✓ рассмотрение заявки на получение специальных марок для маркировки табачной продукции; выдача специальных марок для маркировки табачной продукции,

✓ рассмотрение заявления и направление (выдача) свидетельства (приложений к свидетельству) о регистрации объектов налогообложения налогом на игорный бизнес,

✓ рассмотрение заявления и направление (выдача) разрешений на проведение всероссийских лотерей,

✓ рассмотрение заявления и выдача лицензий на осуществление деятельности по изготовлению защищенной от подделок полиграфической продукции, в том числе бланков ценных бумаг, а также торговли указанной продукцией;

5) оказание услуг по информированию налогоплательщиков:

✓ информирование по письменному запросу налогоплательщика,

✓ индивидуальное устное информирование налогоплательщика,

✓ информирование налогоплательщиков по телефону,

✓ рассмотрение обращений граждан Российской Федерации,

✓ выдача налогоплательщику информации о перечне налогов и сборов, установленных законодательством Российской Федерации о налогах, сборах, плательщиком которых он является или будет являться и администрируемых налоговыми органами.

Для повышения эффективности налогового администрирования в области работы с налогоплательщиками ключевые направления работы с налогоплательщиками были регламентированы. Регламентами регулируется целый ряд процессов работы с налогоплательщиками.

1. Организация приема налогоплательщиков в инспекциях ФНС России.

Закреплены основные требования к помещениям для приема налогоплательщиков (операционным залам); организации приема, регистрации и выдачи документов отделами работы с налогоплательщиками.

2. Организация приема, регистрации и выдачи документов отделами работы с налогоплательщиками.

Регламентирована процедура приема и регистрации налоговых деклараций, деклараций (расчетов) по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование, бухгалтерской отчетности и иных документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов, сборов и других обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации. Прием и регистрация указанных документов осуществляются в соответствии с НК РФ, Регламентом принятия и ввода в автоматизированную информационную систему налоговых органов данных, представляемых налогоплательщиками налоговых деклараций, иных документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов, и бухгалтерской отчетности, утвержденным приказом

МНС России от 4 февраля 2004 г. № БГ-3-06/76, другими правовыми актами Российской Федерации.

Необходимо отметить, что в случае представления налогоплательщиком по почте налоговой декларации по не установленной законодательством форме должностным лицом отдела работы с налогоплательщиками в трехдневный срок подготавливается уведомление о необходимости представления налоговой декларации по установленной законодательством форме.

Также при наличии в зарегистрированных и переданных в отдел ввода и обработки данных налоговых декларациях ошибок, не позволяющих осуществить ввод, декларации по реестру

передаются из отдела ввода и обработки данных в отдел работы с налогоплательщиками. Должностным лицом отдела работы с налогоплательщиками подготавливается уведомление и передается в отдел финансового и общего обеспечения (общего обеспечения) для отправки по почте.

Кроме того, регламентируются прием, регистрация в информационной системе налогового органа и выдача других документов, представленных организациями и физическими лицами (запросы, письма, заявления и др.).

3. Порядок проведения сверки расчетов налогоплательщика по налогам, сборам и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование и особенности его применения, информирование налогоплательщиков о состоянии расчетов по налогам, сборам и взносам.

Регламентированы следующие порядки и особенности:

✓ порядок проведения сверки расчетов налогоплательщика; важно отметить, что при выявлении ошибки, допущенной по вине налогового органа, в тот же день готовится служебная записка в отдел, допустивший эту ошибку. Срок для исправления ошибок – не более пяти рабочих дней, после чего о проведенной работе в отдел работы с налогоплательщиками направляется служебная записка (отрывная часть);

✓ особенности проведения сверки расчетов крупнейших налогоплательщиков;

✓ особенности проведения сверки расчетов налогоплательщика при снятии с учета в налоговом органе в случае перехода налогоплательщика из одной инспекции в другую или в случае ликвидации (реорганизации) компании;

✓ особенности проведения сверки расчетов налогоплательщика по заявлению налогоплательщика; в случае выявления ошибки налогоплательщика готовится уведомление, подписывается руководителем (заместителем инспекции) и направляется налогоплательщику по почте через отдел финансового и общего обеспечения;

✓ порядок информирования налогоплательщиков о состоянии расчетов по налогам, сборам и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование (далее – расчеты по налогам, сборам и взносам);

✓ порядок выдачи налогоплательщику справки об исполнении налогоплательщиком обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов, пеней и налоговых санкций; справка об исполнении налогоплательщиком обязанности по уплате налогов формируется в соответствии с Методическими указаниями по заполнению справки об исполнении

налогоплательщиком обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов, пеней и налоговых санкций, утвержденными приказом ФНС России от 23 мая 2005 г. № ММ-3-19/206@.

4. Организация информационной работы.

Регламентированы следующие процессы:

✓ организация информирования;

✓ организация доступа налогоплательщиков к программным продуктам, предназначенным для формирования в электронном виде налоговых деклараций, бухгалтерской отчетности и иных документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов, сборов и других обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации;

✓ индивидуальное информирование налогоплательщиков (индивидуальное устное информирование налогоплательщиков, индивидуальное информирование налогоплательщиков в письменной форме, организация телефонной справочной службы в инспекциях ФНС России);

✓ публичное информирование (порядок организации информирования с использованием стендов, организация проведения семинаров с налогоплательщиками).

5. Особенности организации работы с налогоплательщиками на территориально обособленных рабочих местах инспекций ФНС России межрайонного уровня.

Регламентировано следующее:

✓ общие положения организации работы с налогоплательщиками на территориально обособленных рабочих местах инспекций ФНС России межрайонного уровня;

✓ организация приема налоговых деклараций, бухгалтерской отчетности и иных документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов, сборов и других обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации, прием и выдача документов, представленных организациями и физическими лицами (письма, запросы, заявления и др.);

✓ организация информирования на территориально обособленных рабочих местах инспекций ФНС России межрайонного уровня;

✓ организация информирования налогоплательщиков о состоянии расчетов по налогам, сборам, взносам и порядок проведения сверки расчетов налогоплательщика;

✓ организация на территориально обособленных рабочих местах инспекций ФНС России межрайонного уровня выдачи налогоплательщику справки об исполнении налогоплательщиком обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов, пеней и налоговых санкций.

Формулировка задачи и анализ современной практики налогового администрирования позволяет выделить основные направления совершенствования работы с налогоплательщиками.

Первое направление заключается в создании модели деятельности налоговых органов в области работы с налогоплательщиками, повышении имиджа налоговых органов. Сотрудники отделов по работе с налогоплательщиками должны отбираться очень тщательно. Руководству налоговых органов необходимо выстроить в инспекциях сервисную структуру с квалифицированным персоналом, ориентированным на помощь налогоплательщикам.

К примеру, в Китайской Народной Республике в 1950-е гг. налоговые органы в период реформирования налоговой системы должны были оказывать помощь предприятиям по совершенствованию бухгалтерской и финансовой системы. Помощь налоговых органов по бухгалтерским вопросам частично была основана на необходимости создания документации, пригодной для использования в работе по сбору налогов, такой как оформление налоговых деклараций и последующая проверка. Она также заключалась в участии в разработке более эффективной техники бухгалтерского учета. Налоговые органы должны были рекомендовать конкретные меры по улучшению бухгалтерского учета предприятий, которые могли привести к большей эффективности их деятельности и облегчению сбора налогов[53].

Второе направление видится в повышении эффективности обратной связи. Основой обратной связи должны стать не только методика исследования оценки налогоплательщиками качества и доступности предоставляемых услуг, оценки налоговых отношений, но и позиция налогоплательщиков, которая должна учитываться при разработке или внесении изменений в налоговую политику, налоговые процедуры и т. д. Повышение эффективности взаимодействия органов исполнительной власти и гражданского общества, повышение прозрачности деятельности органов исполнительной власти должно обеспечить независимую системную оценку их применения с участием пользователей услуг, своевременную коррекцию стандартов государственных услуг.

Сегодня прецедент взаимодействия органов государственной власти и налогоплательщиков по вопросам разработки поправок в налоговое законодательство создан[54]. Безусловно, в процессе обсуждения субъектами налоговых отношений вопросов налогообложения априори существуют полярные мнения, и принять компромиссное решение сложно. Однако обратная связь

– функциональный элемент системы управления, более того – основа эффективности всей системы. Сегодня по причине отсутствия методологии обратной связи система обратной связи недостаточно эффективна. Россия – одна из немногих стран, в которой нет законодательно установленных процедур раскрытия и закрытия информации о деятельности государственных органов. Процесс получения информации сложен, значимые для общества сведения зачастую предоставляются государственными органами несвоевременно либо вовсе не предоставляются. При этом практически любая информация по решению государственного органа может быть признана конфиденциальной или для служебного пользования и не подлежащей опубликованию.

Необходимо также привести интернет-порталы субъектов налогового администрирования в соответствие с общими требованиями по размещению информации о деятельности органов исполнительной власти в сети Интернет.

Третье направление – использование IT-технологий, создание единой телефонной службы информирования налогоплательщиков. В составе службы должны быть центры, дифференцированные по налогам. Для получения необходимой информации налогоплательщику достаточно было бы позвонить, чтобы звонок переадресовывался специалисту, компетентному в данном вопросе, либо в налоговую инспекцию по месту нахождения налогоплательщика. Для реализации данного направления в российских условиях, в масштабе территории и количества налогоплательщиков необходима целевая программа по его разработке, внедрению и мониторингу.

Четвертое направление определяется как снижение административной нагрузки на налогоплательщика. Практика налогового администрирования показывает, что для снижения административной нагрузки на налогоплательщика необходимо, чтобы последние сами помогли налоговым органам. В частности, сдавали налоговую отчетность в электронном виде. Вся необходимая инфраструктура уже создана, однако в силу того, что обязательства о сдаче отчетности в электронном виде не закреплены законодательно, не все налогоплательщики используют при этом электронные средства связи. Безусловно, практика использования информационных технологий связана с отдельными техническими проблемами, которые нивелируют значение одного из основных инструментов налогового администрирования и соответственно стимулируют нежелание налогоплательщиков работать в режиме электронного документооборота. Но даже при всех прочих важность данного

направления, его значение для повышения качества работы с налогоплательщиками позволяют говорить о необходимости законодательного закрепления обязанности для всех налогоплательщиков по сдаче документации в электронном виде при соответствующих технических доработках.

Пятое направление – повышение уровня налоговой культуры.

Понятию «налоговая культура» присущи следующие признаки:

✓ налоговая грамотность;
✓ социальная ответственность;
✓ сотрудничество;
✓ доброжелательность;
✓ честность.

Важно отметить, что налоговая культура должна быть присуща как налоговым органам, так и налогоплательщикам. Сегодня институт налоговой культуры переживает этап развития. Практика налоговых отношений показывает, что их характер не соответствует высокому уровню развития делового сотрудничества. Причина такой ситуации в России – особенности развития налоговых отношений в период становления и развития рыночных отношений. Низкий уровень налоговой грамотности, отсутствие социальной ответственности стимулировали ускорение института «недобросовестного» налогоплательщика. Критерий же «добросовестности» с точки зрения правового регулирования имеет некоторую сложность, а с «культурной» точки зрения данное понятие характеризует налогоплательщика с низкой налоговой культурой. Первый и основной этап решения данной проблемы – повышение налоговой грамотности.

По оценке экспертов уровень налоговой грамотности в России невысокий, и основная причина налоговой неграмотности большого количества налогоплательщиков – не только в материальной ограниченности, не позволяющей пройти обучение по программам, разрабатываемым в Высшей школе или специализированных учреждениях. Основная проблема – недостаточный уровень государственного участия в решении проблемы. Пропаганда социальной ответственности, основного принципа налоговых отношений сегодня на низком уровне. В школах, лицеях и колледжах подрастающее поколение с основами налоговой грамотности и налоговой культуры не знакомят. На низком уровне работа по информированию налогоплательщиков через СМИ, освещению методик расчетов налогов и заполнения деклараций, в частности по налогу на доходы физических лиц. Решение данной проблемы представляется в разработке и реализации целевой государственной программы повышения

налоговой грамотности. В рамках указанной программы необходимо совершенствовать уже имеющиеся и создать новые механизмы по информированию, обучению и консультированию налогоплательщиков, разъяснению налогового законодательства. Необходимо создать институт пропаганды социальной ответственности, гражданской солидарности в решении проблем в области налоговых отношений.

Контрольные вопросы

1. Каковы стандарты работы с налогоплательщиками?
2. Какие направления в работе налоговых органов с налогоплательщиками регламентированы?
3. Каковы основные направления совершенствования работы налоговых органов с налогоплательщиками на современном этапе развития налогового администрирования?

10.2. Эффективность налогового контроля и пути ее повышения

Повышение эффективности налогового контроля способствует увеличению налоговых доходов и стимулированию производства с целью компенсации издержек, возникающих при реформировании налогообложения, направленном на снижение налоговой нагрузки на налогоплательщиков. Преобразования в налоговой системе без ущерба для доходной базы бюджета возможны лишь в сочетании с эффективным налоговым администрированием.

Эффективность налогового контроля характеризуется: уровнем мобилизации в бюджетную систему налоговых доходов и других обязательных платежей; полнотой учета налогоплательщиков и объектов налогообложения; качеством налоговых проверок, снижением числа судебных разбирательств и жалоб налогоплательщиков на действия субъектов налогового контроля; сокращением времени на контакты с налогоплательщиками.

Так, при определении эффективности налогового контроля используется ряд критериев.

1. Уровень оптимизации организационных структур и технологии работы налоговых органов. В этих целях осуществляется переход территориальных налоговых органов на функциональный принцип деятельности с перераспределением численности персонала в пределах установленных Правительством РФ численности и фонда оплаты труда работников налоговых органов. В последние годы проведены мероприятия по разработке и внедрению стандартизированных технологических процессов, укрупнению ИФНС России. В результате достигаются унификация процессов управления, повышение производительности труда, усиление блока, выполняющего контрольно-аналитические функции и обслуживание налогоплательщиков.

2. Эффективность расходов на содержание налоговых органов. Данный аспект подразумевает, что налоговая система должна обеспечивать стабильное поступление доходов государственного бюджета и рациональное расходование бюджетных средств на собственное развитие и содержание.

Для анализа эффективности налогового контроля используется два обобщающих взаимообратных показателя – показатель поступлений налогов и сборов на 1 руб. затрат на

содержание налоговых органов (табл. 10.1) и показатель затрат на содержание налоговых органов на 100 руб. поступлений налогов и сборов.

Таблица 10.1

Эффективность расходов, направляемых на содержание налоговых органов в 2002–2006 гг., млрд руб.

Показатель	2002	2003	2004	2005	2006
Поступление налогов и сборов, контролируемых ФНС России, в консолидированный бюджет	2 990	3 580,3	3 927,7	3 820,5	4 378,2
Расходы на содержание налоговых органов	28,8	35,2	47,1	48,7	51,2
Поступления налогов и сборов на 1 руб. затрат на содержание налоговых органов (эффективность расходов)	103,8	101,7	83,4	78,4	85,5

Источник: Данные ФНС России (www.nalog.ru).

Совокупность показателей – показателя оценки эффективности расходов на содержание налоговых органов и итогового показателя оценки эффективности контрольной работы налоговых органов, – характеризующих разные стороны деятельности налоговых органов, можно принять в качестве системы показателей эффективности работы налоговых органов.

За последние годы снижение эффективности налогового контроля происходит из-за роста нагрузки на одного работника налогового органа, выражающейся в уменьшении общей численности работников налоговых органов. Однако задолженность по налоговым платежам в бюджет, а также недоимки по налоговым платежам во все уровни бюджетной системы сокращаются.

Если рассматривать показатели эффективности налогового контроля, которые используются в других странах, можно привести в пример французский опыт. Показатель эффективности налогового контроля – количество проверок, которые проводит один проверяющий в год. К качественным показателям относятся, во-первых, сумма доначисленных налогов, при этом обязательно указывается причина доначислений (сознательное уклонение от уплаты налогов или небрежность, забывчивость), а также действия, предпринятые для того, чтобы налоги были уплачены в полном объеме; во-вторых, соотношение между затраченными средствами и общей величиной доначисленных сумм (соотношение сил и результатов). Это позволяет сравнивать

между собой деятельность разных управлений и подразделений.

Для повышения эффективности налогового контроля используется особая система отбора налогоплательщиков для проверки.

1. На основе изучения дел налогоплательщиков по декларациям.

Декларации поступают в налоговые центры, где проверяется их формальная сторона. Затем полученная налоговыми органами информация сравнивается с данными, представленными налогоплательщиками. В настоящее время такие сопоставления осуществляются автоматически. В результате изучения деклараций сотрудники управления выявляют типичные нарушения и вносят соответствующие предложения.

2. Через поиск сторонней, внешней информации. С целью такого поиска на всех трех уровнях созданы специальные структуры, например на департаментском уровне – бригада контроля и поиска информации, на общенациональном – межрегиональные бригады. Кроме того, свои предложения вносят сотрудники, осуществляющие выездные проверки.

Отбор налогоплательщиков происходит на основе совокупности всей этой информации. При чем большая часть предложений о проверке исходит из налоговых центров. Структуры, занимающиеся поиском внешней информации, дают только 5 % предложений.

Кроме этой обязательной информации, сведения могут быть получены налоговой службой по трем основным каналам: в результате реализации ее права на запрос, в ходе налогового расследования, а также обыска и ареста документов.

Если выясняется, что предприятие уклоняется от уплаты налогов, автоматически предполагается, что его руководитель был в курсе, при этом бремя доказывания лежит на налоговых органах. В том случае, когда вина руководителя предприятия доказана (например, есть его подписи на финансовых документах), ему может быть предъявлено соответствующее обвинение, но только на основе решения суда. Это касается также лица, которое фактически осуществляло руководство предприятием. Интересно, что взыскание может быть обращено на личное имущество, личные доходы руководителя, причем в рамках налогового законодательства, а не уголовного преследования. При этом уголовное наказание не освобождает его от налоговых санкций[55].

Таким образом, в качестве факторов, способствующих повышению эффективности налогового контроля, можно выделить следующие:

✓ детализированное, подробное налоговое законодательство, в котором четко прописаны все процедуры налогообложения, а также реальное равноправие сторон в налоговых правоотношениях;

✓ преобладание функционального подхода в организации налоговых служб над отраслевым; функциональный принцип создает систему контроля и противовеса, дает возможность повысить квалификацию сотрудников и увеличить производительность труда за счет специализации и комплексного подхода; данный принцип обеспечивает единство при проведении налоговых процедур, например обжаловании действий налоговых органов, разборе претензий налогоплательщиков;

✓ наличие концепции налогового контроля, концентрация усилий специалистов на ключевых направлениях контроля; целенаправленный отбор предприятий для проверки на основе широкой информационной базы;

✓ оценка работы подразделений и сотрудников налоговой службы на базе четких критериев, создание стимулов для повышения эффективности налогового контроля.

В целях внедрения механизма материального стимулирования сотрудников налоговых органов в 2007 г. за качественное исполнение обязанностей, определяемых на основе критериев (показателей) оценки эффективности деятельности, была разработана методика оценки эффективности деятельности территориальных органов ФНС России. Названный механизм призван способствовать повышению эффективности налогового администрирования и управления результатами в деятельности налоговых органов.

Показатели, используемые для оценки эффективности деятельности налоговых органов, подразделяются на следующие группы:

✓ критерии оценки качества деятельности ФНС России (далее – критерии ФНС России) – показатели эффективности деятельности налоговых органов, одобренные на заседании Правительства РФ (протокол от 21 июня 2007 г. № 24);

✓ количественные показатели субъекта оценки – показатели, утверждаемые Руководителем ФНС России для оценки деятельности налоговых органов на год; рассчитываются на основании статистической отчетности налогового органа и программных комплексов, позволяющих сформировать количественные данные, используемые в алгоритме расчета;

✓ аналитические показатели субъекта оценки – показатели, не поддающиеся количественной оценке; оцениваются на основании проведенного анализа, полученных выводов,

заключений, обзорных писем, служебных записок, наличия/ отсутствия рекламаций и замечаний, а также других факторов.

Несмотря на то что в налоговом законодательстве предусмотрены механизмы, позволяющие предотвратить уклонение от налогов, некоторые потенциальные налогоплательщики находят способы ухода от налогообложения, например посредством создания так называемых фирм-однодневок. Налоговые органы ведут активную работу по выявлению субъектов хозяйственной деятельности, пытающихся минимизировать свои налоговые обязательства незаконными способами.

Необходимые признаки любой действенной системы налогового контроля – наличие рациональной организации отбора налогоплательщиков для проведения выездных проверок, дающей возможность выбрать наиболее эффективное направление использования ограниченных кадровых и материальных ресурсов налоговых органов; достижение максимальной результативности налоговых проверок при минимальных затратах усилий и средств, за счет отбора для проверок таких налогоплательщиков, вероятность обнаружения налоговых нарушений у которых представляется наибольшей; применение эффективных форм, приемов и методов налоговых проверок, основанных как на разработанной налоговым ведомством единой комплексной процедуре организации контрольных проверок, так и на прочной законодательной базе, предоставляющей налоговым органам широкие полномочия в сфере налогового контроля для воздействия на недобросовестных налогоплательщиков; использование системы оценки работы налоговых инспекторов, позволяющей объективно учесть результаты деятельности каждого из них, эффективно распределить нагрузку при планировании контрольной работы.

Реальными направлениями повышения эффективности налогового контроля могут стать изменение в порядке работы налоговых органов и выработка новых подходов, основанных на сравнительном анализе показателей налоговой отчетности налогоплательщиков, сумм начисленных и уплаченных налоговых платежей, а также факторов, влияющих на формирование налоговой базы.

Таким образом, повышение эффективности налогового контроля – одно из главных направлений совершенствования налогового администрирования.

Контрольные вопросы

1. Каковы, на ваш взгляд, направления повышения эффективности налогового контроля?

2. Какие показатели используются для оценки эффективности налогового контроля?

3. Каким образом можно использовать зарубежный опыт повышения эффективности налогового контроля в российской практике?

4. Проанализируйте состав и структуру расходов на содержание налоговых органов. Насколько, на ваш взгляд, целесообразна такая структура?

5. Насколько, на ваш взгляд, целесообразны предложенные критерии эффективности налогового контроля?

10.3. Перспективы развития налоговых органов

Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования»[56] вступил в силу 1 января 2007 г.

В Законе закреплены основные принципы налогового администрирования, которые, по мнению как налогоплательщиков, так и государственных органов власти, позволят решить главные вопросы современных налоговых отношений:

✓ регламент истребования и представления документов при проведении налоговых проверок;

✓ регламентирование процедуры выездной и камеральной налоговых проверок;

✓ применение санкций и уплата пеней;

✓ взаимодействие налоговых органов при реализации налогового администрирования;

✓ досудебное решение налоговых споров.

Тем не менее закрепление основополагающих принципов налогового администрирования не является предпосылкой к завершению процесса реформирования налоговых отношений. В одобренных на заседании Правительства РФ Основных направлениях налоговой политики в Российской Федерации на 2008–2010 гг.[57] отмечено, что проведенная в последние годы налоговая реформа – лишь первый шаг на пути формирования конкурентоспособной налоговой системы. И одно из основных направлений по решению поставленной задачи – совершенствование налогового администрирования.

Повышение эффективности налогового администрирования, начатое с внесения изменений в законодательство в 2006 г., в среднесрочной перспективе повлечет за собой и иные изменения. В частности, предполагается принятие следующих мер:

✓ совершенствование подходов к проведению налоговых проверок;

✓ повышение уровня информационного обеспечения и автоматизации налоговых органов;

✓ обеспечение информационного взаимодействия налоговых, таможенных, правоохранительных и иных органов;

✓ совершенствование системы государственной регистрации юридических лиц.

Правительством РФ определены основные направления, по которым предполагается развивать систему налогового администрирования в 2008–2010 гг.

1. Контроль трансфертного ценообразования в целях налогообложения (глава 11 настоящего учебника).

2. Введение института консолидированной налоговой отчетности при исчислении налога на прибыль организаций (глава 11 настоящего учебника).

3. Международное сотрудничество, интеграция в международные организации и соглашения, информационный обмен.

Среди вопросов по тем направлениям, которые должны быть урегулированы, Правительство РФ выделяет следующие:

✓ ужесточение правил о наличии обязательной документации, подтверждающей факт уплаты денежных средств контрагентам в случае сделок с компаниями, находящимися в юрисдикции налоговых гаваней (например, ограничения на отнесение к расходам сомнительных платежей);

✓ ограничение возможностей для манипуляций с использованием договоров об избегании двойного налогообложения путем распространения действия льгот, предусмотренных такими договорами, исключительно на реальных резидентов стран – сторон соглашения;

✓ регулирование вопросов противодействия недостаточной капитализации и введение ограничений на отнесение к расходам, учитываемым при обложении налогом на прибыль организаций, процентов по заемным средствам; в частности, предполагается рассмотреть возможность предоставления налоговым органам полномочий по переквалификации долговых обязательств компании во взносы в уставный капитал, что будет способствовать предотвращению попыток завышения размера расходов, учитываемых при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций, за счет выплаты процентов по долговым обязательствам перед материнской компанией (по своей экономической сути такое долговое обязательство является взносом в уставный капитал – например, в тех случаях, когда размеры долговых обязательств перед компаний значительно превышают размер ее участия в уставном капитале компании);

✓ введение более строгих требований к отчетности о международных сделках и участии в иностранных дочерних компаниях;

✓ проведение совместных налоговых проверок и других

скоординированных с другими странами мероприятий для обеспечения соблюдения закона (программ обучения, одновременно проводимых расследований, проектов обмена информацией, международной взаимопомощи в вопросах собираемости налогов);

✓ разработка и внедрение принципов выявления стран-«налоговых гаваней» в целях налоговой политики, создание и утверждение единообразного перечня «налоговых гаваней» в целях налогообложения;

✓ гармонизация законодательства и налоговой политики со странами СНГ в части акцизов и таможенных пошлин.

4. Государственная регистрация.

Позиция налоговых органов в области государственной регистрации заключается в следующем:

✓ в предоставлении регистрирующим органам права проверять фактические сведения об организации, т. е. сведения о нотариусе, который заверил документы, о паспортах, месте нахождения организации, дееспособности лиц, выступающих ее учредителями или руководителями, в частности, не дисквалифицировано ли лицо, претендующее на должность руководителя, согласие учредителей на создание юридического лица и собственника жилого помещения на использование его адреса в качестве адреса (места нахождения) юридического лица должно быть нотариально удостоверено, по мнению налоговых органов, если данное положение будет включено в Закон о госрегистрации, это позволит защитить интересы граждан и юридических лиц;

✓ законодательном закреплении положения о процедуре предварительной публикации сообщения о реорганизации, ликвидации юридического лица и других предстоящих изменениях;

✓ конкретизации и расширении перечня оснований для отказа в государственной регистрации;

✓ уточнении оснований для административной и уголовной ответственности заявителей за правонарушения в сфере государственной регистрации.

Изменения, внесенные в часть первую НК РФ, в значительной мере коснулись процедуры камеральной и выездных проверок, а также в целом прав и обязанностей налоговых органов. Изменения в налоговом законодательстве определили основные направления совершенствования работы налоговых органов, а именно[58]:

✓ расширение использования аналитических инструментов;

✓ совершенствование информационного обмена со

сторонними организациями;

✓ изменение порядка проведения контрольных мероприятий.

Наиболее общим выводом стало то, что в результате акцент контрольной работы сместился на подготовительную работу, которая направлена на объективный отбор налогоплательщиков и определение основных направлений и форм налогового контроля. В процессе подготовительной работы производится предварительный анализ финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика и ее экономических результатов, уровня исполнения налоговых обязательств. Для повышения налоговой дисциплины необходимо развивать системный налоговый мониторинг исполнения налоговых обязательств налогоплательщиками: она должна обеспечиваться регулярным налоговым мониторингом и анализом всей информации, получаемой как от налогоплательщиков, так и из внешних источников. Это позволит исключить необоснованные претензии к налогоплательщикам, с одной стороны, и сконцентрировать внимание на тех налогоплательщиках, которые не исполняют свои налоговые обязательства в полном размере, – с другой[59].

Один из основных инструментов, необходимых для решения указанных задач, – развитие современных технологий налогового администрирования.

Важная составляющая процесса модернизации – проведение в промышленном режиме автоматизированных процедур камеральной налоговой проверки. Это тем более важно, что после изменений в НК РФ основным методом проведения камеральных проверок становится метод последующего контроля, в отличие от преобладавшего ранее метода текущего контроля. Предполагаемый перенос «центра тяжести» контрольной работы, проводимой налоговыми органами, с выездных налоговых проверок на камеральные позволит:

✓ повсеместно применять новые формы налоговых деклараций, их электронные форматы, инструкции по заполнению, внутридокументные и междокументные контрольные соотношения;

✓ использовать автоматизированные процедуры подсистемы камеральных проверок системы – (ЭОД) для привлечения дополнительных внешних информационных ресурсов таможенных органов, пограничной службы, органов ГИБДД и т. д.

Модернизация налоговых органов предполагает также внедрение новых форм взаимодействия с налогоплательщиками – создание операционных залов, переход на бесконтактные формы взаимодействия и др.

Важная задача – внедрение бесконтактных форм

взаимодействия инспекции с налогоплательщиками в периоды сдачи налоговой и бухгалтерской отчетности. Для решения этой задачи организована сдача-прием налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде по каналам связи.

Электронные технологии успешно внедряются в регионах России. Помимо формирования налоговых деклараций в электронном виде и загрузки их в налоговые информационные системы предстоит организовать:

✓ доступ налогоплательщиков к персональным ресурсам расчетов с бюджетом, результатам камеральных и выездных проверок и другой информации;

✓ проведение сверки в электронном виде с получением юридически значимых электронных актов сверки.

Таким образом, программа модернизации деятельности налоговых органов будет способствовать решению следующих задач:

✓ перехода на функциональную типовую структуру;

✓ организации типовых рабочих мест;

✓ массового обучения руководителей инспекций ФНС России, системных администраторов;

✓ технического дооснащения инспекций;

✓ модернизации локальных вычислительных сетей;

✓ внедрения новых форм взаимодействия с налогоплательщиками.

Совершенствование механизмов обеспечения поступления налогов и сборов в бюджеты всех уровней и государственные внебюджетные фонды, усиление контроля над соблюдением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах со стороны ФНС России невозможно без создания автоматизированного банка данных с использованием информационных ресурсов внешних источников. В настоящее время активизирована работа по заключению межведомственных соглашений на федеральном уровне, предусматривающих создание и развитие органами МВД России, Минюстом России, Минимуществом России информационных ресурсов главным образом в электронном виде. Кроме того, объективно необходимо формирование информационной базы по земельным участкам и их правообладателям. Сегодня большое количество сотрудников налоговых органов занимаются обработкой (часто вручную) данных, получаемых из различных источников. Однако до 70 % информации возвращается на доработку, так как она не проходит форматно-логический контроль[60].

Как и в целом в экономике и управлении, современный этап развития налоговых органов характеризуется наличием ряда

системных проблем, решение которых возможно лишь на базе эффективного использования информационных технологий. К ним относятся:

✓ непрерывное увеличение налогового документооборота;

✓ усложнение и постоянное изменение процедур налогового законодательства;

✓ огромные трудозатраты на обработку налоговых документов;

✓ низкая эффективность контрольной работы;

✓ концентрация основной налоговой информации на уровне налоговых инспекций;

✓ сосредоточение процедур налогового администрирования на уровне инспекций.

Эффективность и результативность решения указанных проблем в значительной степени определяются научно-техническим уровнем используемых информационных технологий. В связи с этим возникла объективная необходимость в перестройке автоматизированной системы на базе интегрированных архитектурных решений для обеспечения надлежащего уровня функциональной полноты, надежности, производительности и создания потенциала развития в соответствии с требованиями нормативно-методической базы налоговой политики[61].

На современном этапе развития налоговых органов в связи с усложнением и повышением трудоемкости контроля над правильностью исчисления действующих налогов (НДС, налог на прибыль, ЕСН, акциз), увеличением числа налогоплательщиков четко определилась целесообразность функциональной организации деятельности налоговых органов районного уровня. Это означает, что каждый отдел выполняет свои (специализированные) функции.

Преимущества функциональной организации деятельности районных налоговых инспекций в следующем:

✓ в использовании единых систем для всех видов налогов и всех налогоплательщиков;

✓ возможности оперативного просмотра всех сведений о налогоплательщике, которые накапливаются в банке данных инспекции;

✓ сокращении количества документальных проверок и дублирования однотипных процедур.

По мнению экспертов в области налоговых отношений, внедрение этого метода сопряжено с рядом трудностей. Во-первых, на стыках подразделений при функциональной структуре возникают рабочие вопросы, так как, исходя из сущности

функциональной структуры, конечный результат и предшествующие ему процедуры разрываются по времени и исполнителю. Во-вторых, в налоговых органах существует нехватка высококвалифицированных специалистов. В-третьих, недостаточно подробно разработана методология функционального подхода к деятельности налоговых органов.

Эффективность работы сотрудников налоговой инспекции в значительной степени зависит от уровня автоматизации деловых процессов, от того, насколько комплексно и интенсивно используются автоматизированные информационные системы, насколько рационально организованы деловые процессы. В связи с чем особую актуальность приобретают следующие направления[62]:

✓ построение UML-моделей, визуализирующих структуру деловых процессов в районной налоговой инспекции;

✓ формализованный анализ функциональных операций, выполняемый в отделах налоговой инспекции, в результате позволит выявить и сократить долю дублирования функций при переходе к функциональным принципам организации налоговых инспекций;

✓ построение детализированного перечня функциональных операций, выполняемых сотрудниками отделов налоговой инспекции;

✓ проведение хронометражных и экспертных исследований для оценки трудозатрат при выполнении функциональных операций;

✓ определение статистических характеристик и законов распределения числа запросов на выполнение основных функциональных операций;

✓ выделение перечня наиболее трудоемких функциональных операций, на организацию выполнения которых руководителям налоговых инспекций следует обратить внимание, возможно, провести реорганизацию с целью снижения их трудоемкости;

✓ имитационное моделирование деловых процессов для прогнозирования трудозатрат при выполнении различных подмножеств функциональных операций.

Согласимся с группой ученых, экспертов в области налоговых отношений в том, что UML-модели – наиболее популярный инструмент для разработки объектно-ориентированных программных систем, стандарт в области создания программного обеспечения налогового администрирования. Они позволяют системным аналитикам представлять свое видение информационной системы в стандартной и легкой для понимания форме. Использование визуального подхода, UML-моделей

принципиально меняет ситуацию, обеспечивает возможность исследовать и увидеть в процессе, что именно делает коллектив исполнителей и каждый конкретный исполнитель. Построенные UML-модели доступны для понимания той аудитории, для которой они созданы – и для непосредственных исполнителей, и для руководителей структурных подразделений. Важным является и то, что в дальнейшем их можно совершенствовать путем добавления деталей, более подробно раскрывающих содержание деловых процессов. Использование UML-модели информационной системы районной налоговой инспекции позволит прописать протекающие в системе процессы, конкретизировать их, структурировать представление предметной области для проведения анализа функциональной полноты существующих и проектирования новых систем автоматизации деятельности районной налоговой инспекции. Формализованный анализ функциональных операций отделов налоговой инспекции позволяет обнаружить и сократить долю дублирования функций при переходе к функциональным принципам организации работы налоговых инспекций, результаты имитационного моделирования – оценить эффективность различных вариантов организации деловых процессов, выявить наиболее трудоемкие функциональные операции налоговой инспекции и выработать рекомендации по совершенствованию информационной системы[63].

Важность вопроса моделирования деловых процессов в районной налоговой инспекции обусловлена необходимостью оптимизации организационно-функциональной структуры налоговых органов. В условиях развития налоговых отношений и продолжающейся реформы определение основных показателей работы налоговых органов, расчет нормо-часов и трудозатрат на реализацию деловых процессов налогового администрирования, четкая регламентация работы налоговых органов по направлениям налогового администрирования не представляются возможным. В связи с этим особую актуальность приобретает направление моделирования процессов налогового администрирования на базе приоритетов государственной налоговой политики.

Контрольные вопросы

1. Какие направления совершенствования налогового администрирования как концепции модернизации налоговых органов сегодня реализуются? Дайте свою оценку.

2. В чем преимущества функциональной организации деятельности районных налоговых инспекций?

3. Что такое UML-модели и каково их значение в повышении эффективности работы налоговой инспекции?

Глава 11
Новые технологии налогового администрирования: материал для углубленного изучения

11.1. Анализ практики администрирования возмещения «входного» НДС по внутренним операциям и при поставках на экспорт и система мер по предотвращению незаконного зачета (возврата) НДС

В современной российской практике организации налогового администрирования один из самых сложных и проблемных налогов – НДС. По самым оптимистическим оценкам в России собирается не более 75 % причитающегося бюджету НДС. Следует отметить, что анализ статистических данных по оценке уровня собираемости того или иного налога заставляет поставить вопрос о рациональности и эффективности самих методик расчета показателя собираемости налога.

Экономическое содержание НДС как налога именно на добавленную стоимость реализуется через механизм возмещения из бюджета так называемого «входного» НДС. Реализация экономического содержания НДС, а также задачи повышения конкурентоспособности российских товаров на внешнем рынке (установление нулевой ставки по экспортным операциям с целью снижения цен) приводит к необходимости возмещения из бюджета значительных сумм НДС в связи с осуществлением экспортных операций. В последние годы в Российской Федерации отмечается бурный рост объемов возмещения сумм НДС из бюджета и, главное, требований по возмещению НДС по экспортным операциям. По данным источника МНС России и Минфина России, за шесть месяцев 2001 г. по сравнению с тем же периодом 2000 г. возмещение сумм НДС из бюджета выросло в 4,2 раза. Число заявок на возмещение НДС выросло в 1,8 раза. Однако при этом прирост физического объема экспорта составил менее 1 %, прирост цен производителей – около 20 %. Рост объемов возмещения НДС из бюджета в какой-то мере еще можно объяснить значительными задержками возмещения, имевшими место в прошлом. Но отмеченный рост требований по возмещению НДС нельзя объяснить какими-либо объективными причинами. Данные МВД России свидетельствуют о том, что в последние годы наблюдается рост числа преступлений, связанных с возмещением НДС при экспорте. К сожалению, приходится констатировать тот факт, что сегодня в научных кругах, у работников налоговых органов и представителей бизнеса прочно сложилось представление о том, что НДС – один из самых

удобных налогов для уклонения от уплаты.

Согласно экономическим принципам построения налога на добавленную стоимость, возмещение НДС по внутренним и экспортным операциям сопровождается тем, что на всех стадиях создания добавленной стоимости соответствующие суммы НДС уплачиваются в бюджет. В теории построения НДС не возникает никаких проблем в связи с возмещение из бюджета сумм указанного налога. Государство возвращает налогоплательщику то, что им уже было уплачено. Проблемы возникают на практике. В большей степени они связаны с желанием налогоплательщиков (получивших в последнее время определение «недобросовестные налогоплательщики») не только не платить в бюджет налоги, но еще и получать денежные средства из бюджета. Эти налогоплательщики хотят получать из бюджета к возврату/ возмещению те суммы НДС, которые никогда ими не были уплачены. Или же получать из бюджета суммы, превышающие те, что были уплачены в действительности. Хотя в последние годы наметилась положительная тенденция, появилась объективная заинтересованность российского бизнеса (в первую очередь, крупного) в выходе из «тени». Однако возможность практически безрискового уклонения от уплаты НДС и многих других налогов – существенное препятствие на пути легализации: предприятия не могут начать платить налоги до тех пор, пока их конкуренты имеют возможность безнаказанно их не платить. Поэтому для создания нормальных условий для дальнейшего цивилизованного развития бизнеса требуется обеспечить достаточно высокий уровень налогового администрирования. В первую очередь это относится к проблеме администрирования НДС, без решения которой, в частности, невозможно решить такую проблему, как многомесячные задержки с возвратом НДС экспортерам.

Проблемы с возмещением НДС при экспорте существуют во всех странах, в налоговых системах которых присутствует НДС, а его уплата осуществляется по принципу страны назначения.

Основная проблема в практике налогового администрирования НДС в России состоит в том, что государство объективно не может обеспечить в полном объеме уплату НДС в бюджет всеми непосредственными поставщиками экспортеров и предшествующими им по технологическим цепочкам поставщиков фирмами. Это обусловлено сложностью структуры экспортных цепочек, а также тем, что количество участников цепочек ничем не ограничено: в них могут быть фирмы, имеющие льготы; фирмы, реструктуризирующие задолженность, а также подставные фирмы-однодневки, в которые с помощью трансфертного ценообразования переносится налоговая база, а

деньги просто обналичиваются или с помощью вексельных схем переводятся в другие компании. В результате складывается ситуация, когда к возмещению из бюджета предъявляются суммы, превышающие объем НДС, уплаченный в бюджет на всех стадиях создания экспортируемого товара.

В России практически единственным средством снижения потерь бюджета, связанных с указанной проблемой, стала практика налоговых органов по фактическому оттягиванию выплаты возмещения НДС экспортерам на значительные сроки. Подобная практика, безусловно, порочна сама по себе. Более того, она порождает порочную цепочку негативных последствий и для бизнеса, и для самого бюджета. Задержка возмещения из бюджета сумм НДС по экспортным операциям приводит к изъятию значительных денежных средств из оборота добросовестных фирм-экспортеров. Зачастую эти фирмы – подразделения крупных интегрированных бизнес-структур, имеющих экспортную ориентацию. В результате ощутимо ухудшается финансовое состояние крупных бизнес-структур, что, в свою очередь, стимулирует их к неуплате налогов.

Естественно, на этой почве возникли различные схемы возмещения НДС, приобретшие форму отлаженного бизнеса с развитой инфраструктурой. С середины 2000 г. государство начало отдавать долги по возмещению НДС, однако указанный бизнес продолжает процветать.

Сложности администрирования сумм НДС к возмещению по экспортным операциям связаны с рядом обстоятельств как объективного, так и субъективного характера. Многие схемы практически неуязвимы для налогового контроля, так как почти во всех случаях документы экспортеров находятся в полном порядке. По закону налогоплательщик не обязан отвечать за своих поставщиков. Поэтому именно на государство в лице налоговых органов ложится необходимость доказательства в суде наличия факта сговора экспортера с поставщиками и субпоставщиками в случае, если последние не уплатили НДС в бюджет. Это сопряжено с огромными трудностями, в том числе финансового характера. Если поставщики и субпоставщики – вполне легальные фирмы, то они могут просто показывать увеличение своей налоговой недоимки в бюджет или иметь льготы. Если же формальными поставщиками выступают фирмы-однодневки, тогда их невозможно даже найти. Кроме того, длина цепочек поставщиков ничем не ограничена и может исчисляться десятками. Ни за какое разумное время всех их проверить не удастся. В результате бюджет вынужден выплачивать не только всю сумму предъявленного к возмещению НДС, но и санкции за

просрочку. Вывод очевиден: с помощью оттягивания момента возмещения сумм НДС экспортерам государство в принципе не может решить сложившуюся проблему.

Эффективное решение проблемы возмещения НДС необходимо искать в создании условий, при которых к возмещению из бюджета могут строго предъявляться только те суммы НДС, которые уже были или гарантированно будут уплачены в бюджет на всех стадиях формирования добавленной стоимости экспортируемого продукта.

В настоящее время предлагается три возможных направления решения указанной проблемы:

1) изменение механизма исчисления и уплаты НДС;

2) изменение порядка предъявления сумм НДС к вычету (возмещению);

3) совершенствование методик налогового администрирования (подробнее об этом – в главе 11.2).

Изменение механизма исчисления и уплаты НДС. Сегодня можно выделить три основных подхода решения проблемы изменения самого механизма исчисления и уплаты НДС:

✓ введение единой ставки НДС;

✓ введение системы специальных НДС-счетов;

✓ введение специальной регистрации плательщиков НДС;

✓ введение принципиально нового механизма расчетов налогоплательщиков с бюджетом.

Введение единой ставки НДС. Многие зарубежные специалисты считают, что дифференциация ставок НДС ведет к ряду негативных последствий. К их числу относят:

✓ нецелесообразность налогообложения ряда товаров с неэластичным спросом по повышенным ставкам, при том, что некоторые из них (бензин, табачные изделия, алкогольные напитки и др.) и так дополнительно облагаются акцизами;

✓ применение льготных ставок НДС на одни товары увеличивает угрозу давления в пользу установления льгот на более широкий круг товаров и, соответственно, опасность дальнейшей дифференциации ставок;

✓ высокие издержки администрирования НДС при использовании дифференцированных ставок, как следствие – значительные потери доходов бюджета, создание дополнительных условий для уклонения от уплаты налогов за счет неправомерного использования разницы ставок.

Исследование косвенного налогообложения в международном аспекте показывает, что НДС традиционно – налог, крайне сложный с точки зрения расчета и декларирования для субъектов экономических отношений и дорогой в администрировании для

государства. Сокращение количества ставок и числа льгот по налогу должно закономерно привести к облегчению процесса расчета и администрирования налога.

В качестве позитивных результатов введения единой ставки НДС традиционно отмечают следующее:

✓ упрощение механизма администрирования налога и пресечение возможностей мошенничества с использованием наиболее распространенных схем, связанных с наличием дифференцированных ставок налога;

✓ изменение структуры налоговых поступлений в пользу увеличения поступлений от косвенных налогов по отношению к поступлениям от прямых налогов;

✓ снижение основной ставки налога для большинства товаров, работ и услуг за счет отмены льготной (пониженной) ставки.

Наличие в налоговом законодательстве пониженной ставки НДС приводит к увеличению сумм налога, предъявляемых к вычету (возмещению). При расчете сумм НДС по реализации льготируемых товаров применяется налоговая ставка 10 %, а к вычету предъявляется сумма НДС по товарам, работам, услугам, облагаемым по ставке 18 %. На этой разнице возникли схемы, целью которых стало именно возмещение из бюджета повышенных сумм НДС. Наиболее распространенный сценарий состоит в следующем. Покупается бумага, по которой входной НДС рассчитан исходя из ставки 18 %, а реализуются альбомы для рисования, которые облагаются НДС по ставке 10 %. Экономическая цель – исключительно получение повышенной суммы НДС к возмещению из бюджета.

Введение единой ставки НДС позволит исключить применение налогоплательщиками рассмотренной выше схемы. Однако решение одной локальной задачи бюджета неизбежно обострит более серьезную проблему социального характера. Переход к единой ставке НДС может быть осуществлен лишь при наличии обоснованных расчетов оптимальной величины единой ставки НДС, а также продуманных и научно обоснованных мер экономической и социальной защиты потребителей продукции, облагаемой в настоящее время по ставке 10 %.

Введение в России пониженной унифицированной (единой) ставки НДС, безусловно, может привести к некоторым положительным экономическим результатам. Однако этот шаг грозит и серьезными социальными последствиями. Негативные социальные последствия при отсутствии гарантии положительного экономического эффекта позволяют сделать вывод о нецелесообразности отмены в настоящее время в России

льготной ставки НДС.

Введение пониженной унифицированной (единой) ставки НДС может поставить под сомнение смысл существования налога, поскольку на фоне снижения поступлений в бюджет затраты государства на проведение экономических компенсационных мер и мероприятий по социальной защите, а также затраты государства на администрирование налога станут сопоставимы с поступлениями от него в бюджет. Поступления от НДС составляют основу российского бюджета, и эксперименты с ним не будут способствовать сохранению стабильности. Учитывая международный опыт взимания НДС и особенности его применения в России, можно предположить, что дальнейшее реформирование данного налога следует проводить в направлении снижения ставки НДС при сохранении ее дифференциации. При этом основной акцент реформы должен быть на совершенствовании форм и методов администрирования налога.

Введение системы специальных НДС-счетов. Разработка специальных НДС-счетов и попытка их внедрения в практику налогообложения обусловлены тем, что в настоящее время не существует надежного способа проверить, что заявляемые к вычету суммы НДС были действительно перечислены поставщиком в бюджет. Активное использование российскими налогоплательщиками разнообразных зачетных схем, а также неденежных форм расчетов делает практически невозможным контроль со стороны государства над операциями в части расчетов по НДС. Теоретически реализация идеи использования специальных НДС-счетов позволит установить единый регламентированный порядок расчетов налогоплательщиков с бюджетом по НДС и решить следующие задачи:

✓ упростить налоговый контроль над уплатой НДС в бюджет;

✓ значительно уменьшить число злоупотреблений, связанных с возмещением сумм налогов, не поступивших в бюджет.

Идея введения спецсчетов по НДС не лишена рациональности. Однако практическая ее реализация требует взвешенных продуманных решений. Прежде всего обращает на себя внимание то обстоятельство, что введение спецсчетов по НДС означает законодательное ограничение для налогоплательщиков возможных форм расчетов по налоговым суммам.

Механизм использования спецсчетов основан на применении следующих положений:

✓ расчеты по НДС между организациями осуществляются только в денежной форме и исключительно посредством

использования спец-счетов;

✓ все суммы НДС от покупателей в обязательном порядке зачисляются на спецсчет продавца;

✓ сумма, подлежащая уплате в бюджет, определяется на основе данных о движении средств по спецсчету.

Можно привести ряд достоинств использования в практике налогообложения специальных НДС-счетов.

Основной аргумент в пользу введения специальных НДС-счетов – необходимость принятия мер в области налогового администрирования, противодействующих уклонению от полной уплаты НДС с помощью короткоживущих предприятий. Ожидаемые положительные результаты использования НДС-счетов состоят в следующем:

✓ рост сумм поступлений НДС в бюджет при сохранении действующей налоговой ставки в краткосрочной перспективе, а в долгосрочной – в результате проведения реформы появится возможность постепенно снижать ставку НДС; снижение ставки положительно отразится на инвестиционном климате;

✓ устранение существующей сегодня несправедливости, когда недобросовестные налогоплательщики, издержки которых на уклонение от налогообложения сравнительно низки, имеют конкурентные преимущества перед добросовестными налогоплательщиками, полностью исполняющими обязанности по уплате налога;

✓ рост эффективности налогового администрирования в целом за счет повышения прозрачности системы НДС;

✓ сужение теневого сектора (на сегодня, по данным МВД России, уровень криминализации экономики составляет 40 %); крупные предприятия при проведении теневых операций предпочитают не брать риск на себя, а пользоваться услугами фирм-однодневок; по свидетельству предпринимателей основной источник финансирования серых схем с использованием однодневок – сокрытый от бюджета НДС; если этот источник финансирования будет перекрыт, «серая зона», скорее всего, существенно сократится, хотя гарантии, что фирмы-однодневки не будут использоваться для других целей, нет;

✓ малый бизнес не пострадает от увеличения административного давления, так как такой метод борьбы с фирмами-однодневками не приведет ни к появлению дополнительных трудностей при регистрации новых предприятий, ни к росту дополнительных проверок уже зарегистрированных малых предприятий на предмет выявления фиктивных юридических лиц;

✓ эффективность работы контролирующих органов резко

возрастет за счет естественного разделения экспортеров и их поставщиков (точнее – промышленных групп, с которыми, как правило, аффилированы экспортеры) на две группы: тех, кто использует традиционные легальные формы расчетов и начнет пользоваться счетами НДС; и тех, кто применяет различные «специфические» схемы, имеющие целью в основном уклонение от уплаты налогов, и не сможет использовать счета НДС; отсутствие у налогоплательщика спецсчета по НДС или малый удельный вес сумм НДС, прошедших через спецсчет, – простой и достаточно эффективный критерий для выявления проблемных налогоплательщиков и осуществления проверки их деятельности; подобные организации немедленно попадут в поле зрения контролирующих органов; причем никаких особых затрат на выявление таких организаций не потребуется; механизм налогового администрирования с использованием спецсчетов может позволить отслеживать проведение операций в режиме, близком к режиму «реального времени», поэтому налоговые органы смогут практически сразу сосредоточиться на проверке именно тех организаций, которые с наибольшей вероятностью допускают нарушения и выявление которых в настоящее время по разным причинам затруднительно и требует серьезных затрат; при этом налоговые органы смогут получать информацию о проблемных налогоплательщиках задолго до того, как экспортер обратится за возмещением;

✓ стимулируется переход от квазиденежных к безналичным денежным формам оборота в экономике; на начальном этапе использования спецсчетов через них будут проходить суммы НДС, связанные в основном с производством экспортной продукции, при этом у экспортеров будет стимул применять именно денежные формы расчетов со своими поставщиками; исходя из значимости экспортного сектора нашей экономики, можно рассчитывать на то, что предлагаемая схема будет реальным стимулом для многих экономических агентов к переходу на денежные формы расчетов и уплаты налогов; хозяйствующие субъекты, открывшие спецсчет НДС, будут стимулировать своих партнеров к открытию таких же счетов и использованию в большей мере денежных, а не суррогатных расчетов; таким образом, по производственным цепочкам это будет передаваться «вглубь» экономики и способствовать вытеснению суррогатов из сферы платежей.

Однако применение системы специальных НДС-счетов в российской практике налогообложения может иметь и негативные последствия:

✓ введение спецсчетов не решит проблему фиктивного

экспорта, завышения цен поставщиков (данные правонарушения составляют значительную долю нарушений); кроме того, необходимо оценить совокупную эффективность введения спецсчетов для экономики в целом с учетом дополнительных издержек для организации;

✓ принудительное применение расчетов по НДС исключительно в денежной форме, требует увеличения оборотных денежных средств организации; затруднения могут возникнуть у предприятий, находящихся в сложном финансовом положении в связи с отсутствием средств для пополнения спецсчета;

✓ применение спецсчетов повлечет определенное «омертвление» капиталов на счете, что негативно скажется на финансовом состоянии налогоплательщиков; одна из наиболее серьезных проблем, связанных с введением спецсчетов, – в том, что на налогоплательщиков будет возложено дополнительное бремя, связанное с открытием НДС-сче-тов; использование спецсчетов может негативно отразиться на состоянии денежных потоков (рабочего капитала) организаций; учитывая, что доступ к средствам на НДС-счетах будут иметь только банки, а не сами организации, можно сделать вывод, что налогоплательщик пострадает от частичной потери рабочего капитала, причем без какой-либо выгоды для бюджета; введение спецсчетов по НДС потребует ряда предварительного решения немаловажных вопросов (будут ли начисляться проценты по НДС-счетам, кому будет принадлежать этот доход, как и кем будут использоваться проценты, начисленные по спец-счетам, и др.);

✓ могут возникнуть определенные трудности с возмещением «входного» НДС при приобретении товаров в розничной торговле за наличный расчет; в связи с этим в НК РФ необходимо заранее предусмотреть порядок вычета сумм «входного» НДС при приобретении товаров за наличный расчет для производственных целей;

✓ возможные затруднения при проведении расчетов; крупные организации сегодня имеют значительное число расчетных и иных счетов, однако предполагается, что спецсчет по НДС будет открываться в единственном числе;

✓ возникновение для налогоплательщиков некоторых технических неудобств; в случае нехватки денежных средств для уплаты НДС продавцу необходимо будет совершить две операции – перечислить средства с расчетного счета на спецсчет, а затем со спецсчета на счет покупателя, что технически не только неудобно, но и повлечет дополнительные затраты организации-владельца счета;

✓ введение спецсчетов сделает затруднительным применение

удобной для организаций схемы множественных взаимозачетов (клиринговых расчетов); в настоящее время допускается осуществление платежей по НДС за третьих лиц (включая суммы НДС, выставленные продавцом), введение же системы спецсчетов не предусматривает такой возможности; таким образом, использование организациями удобной финансовой схемы множественных взаимозачетов будет запрещено.

Введение специальной регистрации налогоплательщиков НДС с выдачей особого свидетельства участника НДС-оборота, а также введение обязательности выделения в платежных поручениях отдельной строки «НДС-платеж» с передачей банками налоговым органам информации о суммах и контрагентах расчетов позволит не только усилить контроль над отдельными характеристиками плательщиков НДС путем предъявления особых требований при их специальной регистрации, но и устранить из сферы налогового контроля большое количество впервые регистрируемых малых организаций и индивидуальных предпринимателей, т. е. сконцентрировать усилия налоговых органов на контроле над меньшим количеством налогоплательщиков.

Введение принципиально нового механизма расчетов налогоплательщиков с бюджетом. Представляется, что принципиально возможна разработка (построение) целесообразной и эффективной расчетной схемы, в которой государство становится участником расчетов с каждым налогоплательщиком в части НДС. Все без исключения платежи по НДС будут осуществляться через бюджет. Данное обстоятельство признается надежной гарантией полной уплаты налога в бюджет. При этой схеме все суммы НДС поступают в бюджет, и вычеты предоставляются лишь в отношении уплаченного налога на добавленную стоимость.

Подобная схема потребует от организации взаиморасчетов с бюджетом по уплаченным суммам НДС и суммам НДС, подлежащим к возмещению, по окончании налогового периода. Считаем, что налоговые органы имеют возможность проведения реального действенного контроля всех предъявляемых к вычету сумм налога.

Данная схема, как и другие предлагаемые варианты решения острейшей проблемы повышения уровня собираемости НДС в бюджет, имеет свои недостатки. Ее использование, безусловно, усложнит порядок применения льгот по НДС. Количество банковских транзакций с бюджетными счетами чрезвычайно возрастет. Неизбежно возникнут сложности при уплате НДС в бюджет при реализации товаров за наличный расчет и в порядке товарообмена, а также при оплате стоимости приобретаемых

товаров, работ, услуг неденежными средствами.

Изменение порядка предъявления НДС к вычету (возмещению). Изменить существующий ныне порядок предъявления сумм НДС к вычету (возмещению) можно двумя способами. Первый способ состоит в ужесточении требований при предъявлении НДС к вычету, второй – в совершенствовании методики распределения суммы уплаченного НДС поставщикам материальных ресурсов, работ, услуг.

Ужесточение требований при предъявлении сумм НДС к вычету может развиваться в направлении предоставления возможности предъявления к вычету (возмещению) сумм налога только по мере списания затрат по приобретенным товарам, работам, услугам на расходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль. Отметим достоинства и недостатки данного способа решения исследуемой проблемы. Достоинства состоят в следующем:

✓ установлении строгой взаимозависимости налоговых баз двух ключевых в российской налоговой системе налогов, позволяющей повысить эффективность контрольных мероприятий;

✓ расширении возможностей налоговых органов по проведению эффективного контроля фактических сумм, предъявляемых к вычету (возмещению); данный налоговый контроль основывается на анализе реальных показателей (прямых и косвенных затрат на производство и реализацию продукции) каждой организации, однако проведение его в области оказания услуг становится сложнее.

Что касается недостатков, то они носят исключительно морально-этический характер. Все экономическое сообщество, безусловно, отрицательно воспримет ужесточение требований при предъявлении сумм НДС к вычету. Кроме того, данная мера не согласуется с проводимой правительством концепцией либерализации налогового законодательства.

Совершенствование методики распределения суммы уплаченного НДС поставщикам материальных ресурсов, работ, услуг. Основные проблемы налогоплательщика при подтверждении сумм налога, заявленных к вычету (возмещению), заключаются в сложности и непрозрачности методики распределения суммы уплаченного «входного» НДС по всем видам деятельности, в том числе:

✓ по облагаемым операциям по базовой (18 %) и пониженной (10 %) ставкам;

✓ операциям, облагаемым по ставке 0 % (экспорт, услуги в пользу иностранных дипломатических миссий и т. п.);

✓ необлагаемым операциям.

В основу новой эффективной методики должен быть положен принцип ведения раздельного учета затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) по каждому из видов деятельности, по которым организацией совершены хозяйственные операции, направленные на получение дохода.

Первоначально следует выделить суммы входного НДС по прямым расходам, относящимся непосредственно к каждому виду реализации продукции (работ, услуг). Указанные расходы учитываются организацией в бухгалтерском учете и приводятся в суммах налога, отражаемых по дебету счета 19, т. е. по моменту их возникновения.

Приводятся также данные о суммах налога по кредиту счета 19, подлежащих налоговому вычету по НДС, а именно: возмещению из федерального бюджета, зачету в общеустановленном порядке или включению в состав затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг).

Суммы входного налога, отражаемые по кредиту счета 19, должны соответствовать критериям, установленным для сумм, предъявляемым к налоговому вычету по НДС в соответствии с положениями главы 21 НК РФ.

Для целей распределения «входного» НДС по общехозяйственным, общепроизводственным и прочим накладным расходам распределение должно производиться в зависимости от удельного веса выручки каждого вида деятельности в составе общей выручки, исчисленной по моменту предъявления покупателям и заказчикам расчетных документов за реализованные товары, работы и услуги.

Полученный коэффициент, соответствующий удельному весу выручки, должен быть применен к имеющимся в бухгалтерском учете суммам «входного» налога по статьям общехозяйственных и общепроизводственных расходов.

В дальнейшем следует определить суммы входного налога как по прямым, так и по общехозяйственным расходам, относящимся к реализации товаров, работ, услуг, в разрезе необлагаемых операций, облагаемых по общеустановленным ставкам 10 и 18 %, а также операций, облагаемых по ставке 0 %.

Контрольные вопросы

1. Какие причины обусловливают сложность налогового администрирования НДС?

2. Каковы основные направления работы по

совершенствованию форм и методов налогового администрирования НДС, позволяющие защитить интересы бюджета от незаконных действий налогоплательщиков?

3. Каковы классические признаки лжеэкспорта?

11.2. Совершенствование налогового администрирования налога на добавленную стоимость

Можно выделить три перспективных направления совершенствования налогового администрирования НДС:

✓ введение электронных счетов-фактур;

✓ развитие системы центров обработки данных (ЦОД);

✓ совершенствование контрольно-аналитической работы.

Электронные счета-фактуры являются одним из возможных вариантов решения проблемы искоренения незаконных схем возмещения НДС. В условиях современной экономики контрагенты чаще всего находятся на разных территориях и предъявляют счета-фактуры в разные налоговые инспекции. Налоговые органы объективно не в силах за короткое время оперативно обменяться информацией по совершенной сделке, если информация представлена на бумажном носителе. В настоящее время ежегодно в обороте находится 14 млрд счетов-фактур. Более того, в России значительное число отказов налоговых органов в возмещении НДС связано с тем, что счета-фактуры составлены с нарушением установленных требований.

В странах-участницах ЕС с 2002 г. введен единый набор правил оформления электронных счетов-фактур с начислением НДС, который заменил 15 существовавших образцов заполнения документов. Таким образом, электронные счета-фактуры попали под единый стандарт и обязательны к приему в любой стране ЕС.

За внедрение в Российской Федерации системы электронных счетов-фактур выступает Министерство экономического развития и торговли Российской Федерации (Минэкономразвития России). По мнению директора Департамента стратегии социально-экономических реформ МЭРТ С.Б. Баткибекова, процесс внедрения данной системы может растянуться на срок более трех лет. По подсчетам Минфина России, для создания системы обработки электронных счетов-фактур понадобится 2 млрд руб.

Благодаря введению электронных счетов-фактур ФНС России сможет создать **единый электронный реестр**, инспекции – оперативно получать необходимую для проведения контрольных мероприятий информацию. Таким образом, можно будет сравнивать счета-фактуры покупателей и поставщиков и тем самым резко снижать риски по фальсификации документов.

В Министерстве финансов Российской Федерации сегодня рассматриваются также альтернативные относительно

электронных счетов-фактур механизмы улучшения администрирования НДС. В частности, выдвинуто следующее предложение: отражать налог в платежном поручении отдельной суммой. Это позволит налоговой службе отслеживать наиболее крупные перечисления и выявлять сомнительные ситуации.

Возложение этих функций на ФНС России потребует осуществления значительных затрат на создание и внедрение дополнительных информационных систем. Представляется целесообразным возложить функции сбора и обобщения информации о прохождении платежей по НДС по счетам налогоплательщиков на ЦБ РФ. Практическая реализация данного предложения должна сопровождаться внесением необходимых изменений в налоговое и банковское законодательство.

Развитие системы центров обработки данных (ЦОД). В настоящее время ЦОД созданы в г. Москве и еще в четырех регионах. Повсеместное создание таких центров позволит перейти налоговым инспекциям на функциональный метод работы.

Применяемые сегодня в практике российского налогового администрирования технологии налогового контроля несовершенны. Математическое обеспечение камеральных проверок (программы PRO, Rnal_N) позволяет обнаружить лишь арифметические ошибки и логические противоречия в налоговых декларациях. Однако программа работает без сравнения субъектов налогообложения между собой.

Необходимо направить технические усилия и финансовые ресурсы на разработку такого программного обеспечения, которое позволило бы обеспечить централизацию и сопоставление данных. Первичная информация от налогоплательщиков должна поступать не в налоговые инспекции, а в ЦОД. И только после обработки и систематизации ее в центре эта информация будет поступать в инспекции для проведения налогового контроля.

Совершенствование контрольно-аналитической работы представляется в следующих двух направлениях:

✓ анализ схем, применяемых налогоплательщиками для получения незаконного возмещения сумм НДС из бюджета;

✓ повышение эффективности камеральных проверок.

Наиболее распространенные схемы, используемые налогоплательщиками для незаконного получения возмещения сумм НДС из бюджета, строятся на использовании фирм-однодневок, так как доказать причастность организации-налогоплательщика к созданию фирмы-однодневки чрезвычайно трудно, а подчас и невозможно.

Применение схем ухода от налогов с помощью фирм-

однодневок позволяет организациям безнаказанно «экономить» оборотные средства на добавленной стоимости и получать незаслуженные конкурентные преимущества перед законопослушными налогоплательщиками. Тем не менее использование таких схем влечет определенные издержки для тех организаций, которые заинтересованы в долгосрочном развитии. Списывая значительную часть добавленной стоимости на фирмы-однодневки, организации лишаются возможности раскрывать свои истинные обороты. Они вынуждены декларировать значительно заниженные доходы либо завышенные расходы, что затрудняет привлечение внешних инвестиций, усложняет процедуру поиска партнеров на глобальном рынке. Кроме того, для крупного бизнеса важна репутация. Несмотря на то что государство, как правило, не имеет возможности формально доказать связь предприятий-неплательщиков с фирмами-однодневками, члены делового сообщества в большинстве случаев располагают информацией о том, честно ли играют их партнеры и конкуренты. Использование схем с фирмами-однодневками, безопасное с формальной точки зрения, негативно сказывается на имидже организаций и, в частности, препятствует их выходу на рынок капитала.

По перечисленным причинам использование различных схем с фирмами-однодневками для уклонения от НДС является фактором, существенно тормозящим развитие многих предприятий. Однако не каждый отдельно взятый налогоплательщик может позволить себе отказаться от «услуг» таких фирм. Дело в том, что в условиях современной российской действительности организации нередко вынуждены не платить налог до тех пор, пока их конкуренты имеют возможность безнаказанно уклоняться от его уплаты.

Во всех развитых странах сознательное уклонение от уплаты налогов (в том числе и посредством создания фиктивных юридических лиц) преследуется в уголовном порядке. Если бы создание и использование фирм-однодневок сопровождалось серьезным риском уголовного наказания и в России, то в реформе администрирования НДС не было бы необходимости. Однако в современной России силовые методы борьбы с фирмами-однодневками вряд ли могут быть эффективными. В условиях высокой коррупции ужесточение контроля над регистрацией новых предприятий, а также функционированием уже зарегистрированных малых предприятий с целью выявления фиктивных юридических лиц, скорее всего, не столько затруднит процесс создания фирм-однодневок, сколько приведет к увеличению административного давления на малый бизнес.

Безусловно, налоговым органам полезно вести работу по выявлению существующих и потенциально возможных схем, которые разрабатываются налогоплательщиками для «экономии» на налоговых платежах. Такая работа позволяет, например, выделить классические признаки лжеэкспорта:

1) выставление счетов-фактур в нарушение ст. 169 НК РФ в части указания недостоверного адреса;

2) осуществление расчетов между контрагентами по сделкам в течение одного-двух операционных дней в одном банке;

3) неисполнение поставщиком второго звена, имеющим все признаки фирмы-однодневки, обязанности по уплате НДС;

4) отсутствие у организаций складских помещений и товарнотранспортных накладных на реализованный товар;

5) непредставление организациями сведений о производителе товара;

6) отправители и контрактодержатели товаров представляют собой ряд организаций, имеющих все признаки фирм-однодневок;

7) юридические адреса получателей товаров находятся в офшорных зонах;

8) обязательства о предоставлении выписок уполномоченных банков не имеют регистрационного номера и даты отправления;

9) при подаче отправителями ГДТ поставки дробятся на партии стоимостью не более 500 000 дол. США во избежание согласования с ТУ ГТК РФ.

Однако следует принимать во внимание то, что выявление и систематизация налоговыми органами типовых признаков структурирования бизнеса с целью незаконного возмещения сумм НДС из бюджета не обеспечивает их инструментами для борьбы с указанными схемами. Выделим две основные причины. Во-первых, недобросовестные налогоплательщики постоянно ведут работу по совершенствованию применяемых ими схем. Обман государства, как и всякий другой обман, – чаще всего результат своеобразной творческой деятельности «великих комбинаторов». А творчество, как известно, безгранично. Вряд ли налоговые работники смогут когда-либо просчитать все ходы недобросовестных налогоплательщиков, столь изощренно подходящих к решению своей задачи по уклонению от налогообложения. Во-вторых, все схемы, направленные на уклонение от налогообложения, как правило, организованы так, что на каждом отдельном участке их исполнения они выглядят вполне законными. Теоретически можно ввести в налоговое законодательство специальные нормы, направленные на борьбу с конкретными налоговыми схемами. Но вряд ли она будет эффективна. Законодательная идентификация установленных

ранее налоговыми органами конкретных схем по уклонению от налогообложения решит проблему лишь частично. Кроме того, включение уже распознанных налоговыми органами схем в НК РФ приведет к существенному загромождению законодательства. При этом недобросовестные налогоплательщики неизбежно изобретут новые схемы.

Из анализа российской практики налогообложения и налогового администрирования можно сделать обоснованный вывод о настоятельной необходимости решения вопроса четкого определения границ дозволенного и недозволенного поведения налогоплательщика.

В постановлении ФАС Московского округа в 2004 г. (№ КА-А40/ 2812-04 от 21.04.2004) появились такие понятия, как «налоговая выгода» и «добросовестность налогоплательщика»: «Создание схемы, направленной на получение налоговых выгод, не обусловленной экономической деятельностью налогоплательщика, свидетельствует о недобросовестности налогоплательщика и лишает его права на возмещение НДС из бюджета». Однако такой подход значительно ухудшил отношения бизнес-сообщества и государства в лице налоговых органов. Поэтому в постановлении Президиума ВАС РФ от 1 ноября 2005 г. № 9660/05 была заявлена позиция (впоследствии она легла в основу правоприменительной практики), согласно которой «в сфере налоговых правоотношений действует презумпция добросовестности. Если установлена недобросовестность налогоплательщика, ему может быть отказано в защите его прав, в том числе на возмещение налога».

Концепция добросовестный/недобросовестный налогоплательщик критиковалась налогоплательщиками, представителями консалтинговых компаний, юристами. Всеми отмечалось, что понятия «добросовестный» или «недобросовестный» оценочные и носят этический характер. Определение добросовестный/недобросовестный характеризует скорее поведение налогоплательщика в конкретной ситуации, а не налогоплательщика как такового. Например, на фоне общей добросовестной гражданской позиции налогоплательщика отдельные сделки могут носить признаки недобросовестности. Следовательно, корректно говорить о добросовестности или недобросовестности действий налогоплательщика в каждом конкретном случае.

В налоговом праве не существует доброй воли или доброй совести. Налогоплательщики должны исполнять законные налоговые обязанности независимо от своих убеждений, волевых и моральных качеств. Они уплачивают налоги в полном объеме

не потому, что у них добрая воля и чистая совесть, а потому, что это законная обязанность, которая к тому же обеспечена мерами принуждения и санкциями.

Объективная невозможность дать законодательное оформление понятиям, которые носят этический характер, закрепить в НК РФ оценочные понятия послужили причиной расширения концепции «добросовестный» и «недобросовестный» налогоплательщик и перехода к концепции налоговой выгоды. В постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» говорится: «Судебная практика разрешения налоговых споров исходит из **презумпции добросовестности** налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики. В связи с этим предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданны, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, – достоверны. Под **налоговой выгодой** для целей настоящего постановления понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета. Представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы».

Подобное толкование налоговой выгоды также не является абсолютно приемлемым. Так, в постановлении Пленума ВАС налоговая выгода, по сути сведена к уменьшению налогового обязательства. Затем перечислены возможные причины уменьшения налогового обязательства. Причем большая часть указанных причин представляет собой право налогоплательщика, предоставленное ему НК РФ. К их числу относится: получение налогового вычета, получение налоговой льготы, применение более низкой налоговой ставки, получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета. Поэтому речь может идти лишь о том, имел ли налогоплательщик законные основания на указанные права. Именно в этом и состоит задача судебного разбирательства.

В рассматриваемом постановлении ВАС РФ указана еще одна причина получения налоговой выгоды: уменьшение налоговой базы.

Однако встает вопрос, каким способом налогоплательщик уменьшил налоговую базу: законным или незаконным. При ответе на данный вопрос суд опять-таки должен установить факт соответствия или несоответствия действий налогоплательщика нормам налогового законодательства. Таким образом, понятие «налоговая выгода» тесно связано с нормами действующего налогового законодательства.

В целях применения административной и налоговой ответственности налогоплательщики не должны разделяться по принципу «добросовестный/недобросовестный» или по критерию «получил налоговую выгоду/не получил». Подход может быть единственным: нарушил налогоплательщик закон или не нарушил. Иное может привести к административному произволу, когда чиновник будет применять закон выборочно по своему усмотрению в зависимости от личного восприятия конкретного налогоплательщика.

Более целесообразно сосредоточить усилия законодателя на решении вопроса разграничения понятий «налоговое планирование» и «уклонение от налогообложения». В налоговом законодательстве должен действовать принцип: «Все, что не запрещено законом, не подлежит наказанию». Для его реализации должны быть разработаны и включены в налоговое законодательство общие принципы, позволяющие обозначить границу между законным и незаконным снижением налоговой нагрузки, в том числе и те, которые использованы в постановлении выездного арбитражного суда по понятию «налоговая выгода». Например, действия налогоплательщика законны, если:

1) заключение сделки направлено на достижение самостоятельной экономической либо деловой цели (например, уменьшение налогового бремени не может быть признано экономической целью сделки);

2) действия налогоплательщика не нарушают ни букву закона, ни дух закона, ни цель, преследуемую законодателем при принятии нормы права;

3) налогоплательщик открыто предоставляет информацию, что может быть рассмотрено налоговыми органами как гарантия его добросовестности.

Для эффективного применения перечисленных принципов на практике необходимо повышение качества налогового администрирования, обеспечение высокого уровня подготовки

работников налоговых органов (специалистов-налоговых аналитиков) и судей по налоговым делам.

Повышение эффективности камеральных проверок по НДС может быть достигнуто за счет анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков с учетом косвенной информации, а также оценки достоверности показателей налоговой отчетности. Для повышения качества налогового администрирования НДС может быть полезным использование опыта, накопленного в сфере налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков. В основе такого опыта – качественное проведение подготовительного этапа выездной налоговой проверки (аналитическая работа по мониторингу финансово-хозяйственных связей крупнейших налогоплательщиков и взаимозависимых структур). Основная цель данного этапа – выявление максимального числа организаций, входящих в структуру крупнейшего налогоплательщика, и установление зависимых от него организаций.

По мнению начальника отдела контрольной работы № 2 Управления ФНС России по г. Москве О.О. Федаш, косвенным подтверждением того, что налогоплательщик применяет налоговые схемы, служит наличие специальной сложной системы взаиморасчетов с использованием векселей и механизма переуступки задолженности, а также активное применение механизма поручительства (агентирования). Подобные схемы всегда связаны с налоговыми рисками. Задача работников налоговых органов, проверяющих налогоплательщика по НДС, состоит в том, чтобы разобраться в применяемой схеме взаиморасчетов, установить наличие материальной выгоды для участников схемы, оценить ее влияние на налоговую базу участников и выявить слабые места такой схемы.

Для реализации поставленной задачи необходимо:

1) перед началом выездных проверок изучить структуру холдинга; при этом полезно использовать все имеющиеся информационные базы, в частности ЕГРН и ЕГРЮЛ;

2) проанализировать налоговую и бухгалтерскую отчетность известных структурных элементов холдинга;

3) проанализировать информацию о проведенных ранее контрольных мероприятиях по организациям, входящим в структуру холдинга, изучить состояние и динамику дебиторской и кредиторской задолженности налогоплательщика по каждому дебитору (кредитору); с этой целью следует запросить банки, которые обслуживают налогоплательщика, о движении денежных средств по расчетным счетам проверяемой организации;

4) проверить выявленных по наиболее крупным или регулярным платежам контрагентов по специальной базе фирм-однодневок;

5) в некоторых случаях провести камеральные проверки контрагентов по наиболее крупным или регулярным платежам;

6) провести мониторинг публикаций о наиболее заметных экономических и политических событиях с участием интересующего (проверяемого) налогоплательщика.

Повышение эффективности контрольной работы по крупным налогоплательщикам достигается также за счет организации налоговых проверок банков, через которые совершаются основные операции крупнейших налогоплательщиков, и страховых организаций, с которыми заключены договоры страхования. Подобный подход позволяет расширить информационный поток о деятельности налогоплательщика и выявить дополнительные элементы применяемых схем.

Важно учитывать и опыт зарубежных стран, применяющих НДС. В большинстве из них принят подход, основанный на использовании программы налоговых проверок на базе результатов анализа степени риска по группам налогоплательщиков. Для успешного противодействия мошенническим схемам целесообразно более широкое применение налоговыми органами предусмотренных НК РФ форм налогового контроля (экспертизы, допросы свидетелей), а также более активное привлечение к сотрудничеству правоохранительных органов. В отдельных случаях возможно переложение бремени доказательства невиновности на самого налогоплательщика. Речь идет о тех случаях, когда налогоплательщик знал или должен был знать о том, что его поставщик не ведет реальной хозяйственной деятельности.

Защитить интересы бюджета от незаконных действий налогоплательщиков можно и другими способами. Например, с помощью обязательных банковских гарантий при возврате НДС налогоплательщикам, со стороны которых выявлен потенциальный риск уклонения от налогов. Такие программы более сфокусированы и позволяют избежать неоправданного обременения законопослушных налогоплательщиков излишними проверками или необходимостью представлять в налоговые органы дополнительные документы.

Контрольные вопросы

1. Каковы основные направления совершенствования

методики налогового администрирования?

2. Как можно оценить введение понятий «добросовестный/ недобросовестный налогоплательщик», «налоговая выгода» для целей налогового администрирования?

3. Какие меры повышения контрольно-аналитической работы налоговых органов вам представляются более действенными?

4. Каковы предлагаемые действия по выявлению применения схем минимизации налоговых платежей (уклонения от их уплаты) крупнейшими налогоплательщиками?

11.3. Направления совершенствования действующей системы контроля цен в условиях налогообложения при внутренних поставках и поставках на экспорт

Составной элемент налогового администрирования – система контроля цен в целях налогообложения. Создание эффективной системы налогового контроля цен (далее – НКЦ) позволяет повысить собираемость налогов и противодействовать уклонению от их уплаты. Необходимость разработки эффективной НКЦ обусловлена двумя основными причинами, которые носят объективный характер.

1. Налоговая база по налогам, важнейшим с точки зрения доходной части бюджета, находится в прямой зависимости от стоимости реализованных товаров, работ, услуг, имущественных прав, а значит – от цен по сделкам (речь идет прежде всего об НДС, налоге на прибыль организаций, акцизах в части применения адвалорных ставок, т. е. акциза на табачные изделия, налога на добычу полезных ископаемых). В связи с этим у налогоплательщиков появляется действенный мотив к манипулированию ценами, в частности применению заниженных цен с целью минимизации налоговых платежей либо перемещению места уплаты налогов в предпочтительные с точки зрения лояльности местных властей регионы.

2. Появление в 1960-х гг. транснациональных корпораций (ТНК) и их последующее бурное развитие привели к массовому использованию трансфертного ценообразования. Механизм трансфертного ценообразования позволяет ТНК фиксировать большую часть налоговой базы в зависимых компаниях (филиалах), расположенных в низконалоговых зонах. Цель такого перераспределения доходов, как правило, – минимизация налоговых платежей.

Проблема контроля цен в целях налогообложения не является сугубо российской. Она присуща сегодня всем странам с развитой рыночной экономикой. Мировая практика осуществления НКЦ выработала общий подход: определение состава контролируемых сделок и сравнение применяемых по ним цен с некоторой справедливой ценой.

Сегодня в Российской Федерации НКЦ законодательно закреплен в НК РФ. Центральное место в правовом

регулировании НКЦ занимает ст. 40 НК РФ. Приведем ее базовые положения:

✓ установление состава контролируемых сделок, в отношении которых налоговые органы правомочны осуществлять НКЦ;

✓ определение рыночной цены как объективного стоимостного уровня для осуществления контроля;

✓ конкретизация условий применения рыночной цены в целях налогообложения;

✓ разработка методов определения рыночной цены.

Правоприменительная практика в отношении ст. 40 НК РФ за весь период действия (1999–2005 гг.) свидетельствует о несовершенстве ее категориального аппарата, что приводит к негативным последствиям и для бюджета, и для налогоплательщиков. Нередко даже в случае очевидного занижения стоимостной налоговой базы налоговые органы не имеют формального основания для доначисления налогов. С другой стороны, страдают налогоплательщики, которые по объективным коммерческим причинам реализуют товары по ценам, отличным от рыночного уровня. При этом они по формальным признакам подпадают под применение налоговыми органами ст. 40 НК РФ, что приводит к доначислению им сумм налоговых платежей. За период с 2000 по 2003 г. налоговыми органами было вынесено 1577 решений о доначислении налоговых платежей, из которых 33 % оспорено налогоплательщиками в судах. При этом 400 дел рассмотрено в пользу налогоплательщиков, т. е. около 80 % решений налоговых органов отменено [16].

Уточнение состава контролируемых сделок, в отношении которых налоговые органы правомочны осуществлять НКЦ. В настоящее время в соответствии с действующей редакцией ст. 40 НК РФ в состав контролируемых сделок на предмет правильности применения цен в целях налогообложения входят следующие сделки:

1) между взаимозависимыми лицами;

2) по товарообменным (бартерным) операциям;

3) при совершении внешнеторговых сделок;

4) при отклонении более чем на 20 % в сторону повышения или понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

Налоговый контроль цен по товарообменным (бартерным) операциям. Целесообразность включения в систему

НКЦ товарообменных операций вызывает сомнение по следующим основаниям:

✓ в соответствии со ст. 39 НК РФ передача товаров (работ, услуг) по договору мены (бартерному договору) приравнивается к реализации в целях налогообложения; следовательно, товарообменные операции подпадают под налоговый контроль цен по четвертому основанию п. 2 ст. 40 НК РФ;

✓ экономическое содержание бартерного договора позволяет рассматривать его как два встречных договора купли-продажи с последующим заключением акта о зачете взаимных требований; подобное оформление товарообменных (бартерных) сделок часто используется налогоплательщиками, более того, бартерные сделки сегодня не являются предпочтительными для налогоплательщиков в связи с определенными потерями при использовании налогового вычета входного НДС.

В связи с этим предлагается исключить из состава объекта для НКЦ товарообменные (бартерные) сделки и, как следствие, упростить налоговое законодательство без нарушения интересов государства в лице налоговых органов и налогоплательщиков.

Налоговый контроль цен по сделкам, в которых присутствует отклонение цен более чем на 20 %.

В настоящее время широко обсуждается законопроект, вносящий изменения в часть первую НК РФ. В правительственном варианте законопроекта, касающегося п. 2 ст. 40 НК РФ, предлагается исключить из состава контролируемых те сделки, по которым имеет место отклонение более чем на 20 % в сторону повышения или понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

Реализация данного предложения сегодня представляется преждевременной и будет иметь негативные последствия. Такого рода сделки чаще всего используются между взаимозависимыми лицами. В настоящее время в российском налоговом законодательстве отсутствуют эффективные критерии определения взаимозависимости лиц. Реализация данного предложения приведет к тому, что из-под контроля выпадут внутренние сделки с трансфертным ценообразованием. Применение данных сделок как объекта НКЦ в большинстве своем распространяется на сделки между лицами, которые не идентифицируются как взаимозависимые по формальным признакам. Однако по сути своей это сделки между взаимозависимыми лицами. Предложение Правительства может быть реализовано в налоговом законодательстве лишь после того,

как будет разработан эффективный механизм установления фактической взаимозависимости лиц.

Более того, цены реализации могут быть применены не только между аффилированными лицами, но и в сделках, участниками которых выступают организации из теневого бизнеса. Такого рода сделки могут и должны контролироваться только по основанию 20 %-ного отклонения цены сделки.

Правоприменительная практика ст. 40 НК РФ показывает большое число претензий со стороны налоговых органов и налогоплательщиков к формулировкам упомянутой статьи в части квалификации сделок как объекта НКЦ в случае превышения 20 %-ного отклонения цены сделки.

Понятийный аппарат ст. 40 НК РФ нуждается в существенных уточнениях. К ней много претензий со стороны налоговых органов и налогоплательщиков из-за неконкретности целого ряда понятий.

Во-первых, речь идет о таком понятии, как «уровень цен, применяемых налогоплательщиком». Уровень цен может быть рассчитан как средняя арифметическая или средневзвешенная. Более того, отклонение в 20 % от уровня цен можно рассматривать и как отклонение от максимальной (или минимальной) цены, применяемой налогоплательщиком. Практика показывает, что большинство налогоплательщиков понимает уровень цен и соответственно его рассчитывает как средневзвешенную величину. Однако известны случаи, когда налоговые органы при проведении налоговой проверки пересчитывали налоговую базу и доначисляли суммы налоговых платежей при наличии сделок, по которым цены отклонялись на 20 % от максимальной цены налогоплательщика.

В целях реализации принципа определенности налогообложения считаем необходимым в п. 2 ст. 40 НК РФ заменить понятие «уровень цен» понятием «средняя цена». При этом в данной статье должно быть указано, что средняя цена определяется как средневзвешенная цена по сделкам с идентичными (однородными) товарами, которые подлежат контролю со стороны налогового органа. Однако рассмотренное положение не должно распространяться на сделки между взаимозависимыми лицами и по внешнеторговым операциям.

Анализ ст. 40 НК РФ и практики налогообложения позволил выявить следующую существенную проблему. Сегодня приходится констатировать тот факт, что из-под налогового контроля цен выпали сделки, по которым налогоплательщики применяют цены, не отличающиеся значительным разбросом, но которые существенно ниже рыночных. Речь идет, например, о сделках с

объектами недвижимости. В сделках с недвижимостью часто трудно или дорого доказывать факт однородности (идентичности) товара. Это обстоятельство используют налогоплательщики при заключении сделок на рынке недвижимости, когда цена сделки значительно ниже рыночной, но у налогоплательщика нет сделок по однородным объектам.

Решение выявленной проблемы, на наш взгляд, может быть двояким. Первый вариант состоит в том, чтобы возложить на налоговые органы обязанность доказать наличие фактической зависимости между участниками сделки. Причем процедура доказательства должна быть четко прописана в налоговом законодательстве. Данный путь трудоемок и дорогостоящ. Второй вариант представляется более целесообразным. Он состоит в дополнении состава сделок, подверженных налоговому контролю цен. В их состав должны быть включены сделки, в отношении которых налоговый орган может обоснованно доказать (учитывая презумпцию невиновности налогоплательщика), что средняя цена налогоплательщика существенно (более чем на 20 % или другое пороговое значение) отклоняется от уровня рыночных цен. Однако процедуру доказательства этого факта необходимо четко прописать в НК РФ. Возможно, ее следует применять в отношении недобросовестных налогоплательщиков, критерии которых в этом случае необходимо определить в законодательном порядке.

Негативно сказывается на правоприменительной практике отсутствие в НК РФ понятия «непродолжительный период», в течение которого анализируется отклонение цен. Представляется возможным определить этот термин следующим образом.

Первый вариант. Непродолжительным периодом считается период, в течение которого налогоплательщиком было совершено две и более сделки с идентичными (однородными) товарами (работами, услугами), округленный до более короткого из периодов, равных одному календарному месяцу, кварталу, году.

Второй вариант. Непродолжительный период устанавливается в зависимости от типа производства. При массовом (крупносерийном) типе производства непродолжительный период равен одному календарному месяцу, в серийном (мелкосерийном) производстве – одному кварталу, при единичном производстве – календарному году. Необходимо отметить, что критерии типов производства должны быть определены в НК РФ. В целом они могут соответствовать аналогичным понятиям бухгалтерского учета.

Необходимость четкого и однозначного определения понятия «непродолжительный период времени» еще раз обращает внимание на наличие проблемы в области налогового контроля

цен в отношении крупных единичных дорогостоящих объектов (объекты недвижимости, сооруженные по индивидуальным проектам; продукция индивидуального производства – судостроение, самолетостроение и т. д.). В статье 40 НК РФ должна быть предусмотрена отдельная процедура контроля цен в отношении таких объектов на основании расчетных методов определения рыночной цены.

Существующая ныне редакция ст. 40 НК РФ в части состава сделок, подверженных налоговому контролю цен, универсальна с точки зрения ее применения как к сделкам реализации, так и к сделкам приобретения. Она может быть применена как для контроля сделок реализации на предмет занижения цены, так и для контроля сделок приобретения. Однако в подавляющем большинстве случаев ст. 40 НК РФ используется налоговыми органами для контроля сделок по реализации. Применение статьи лишь в отношении сделок реализации позволяет упростить некоторые ее положения и более четко прописать механизм контроля.

Вместе с тем возникает вопрос о целесообразности распространения норм ст. 40 НК РФ на сделки приобретения. Контроль сделок приобретения может осуществляться для выявления случаев приобретения товаров (работ, услуг) по завышенной цене, что приводит к завышению величины расходов, признаваемых в целях исчисления налога на прибыль, и завышению сумм входного НДС. В результате снижаются платежи по налогу на добавленную стоимость и налогу на прибыль организаций. Применение положений ст. 40 НК РФ для сделок приобретения позволит налоговым органам производить доначисления сумм налога на прибыль организаций и НДС для покупателей товаров, работ, услуг. Однако в таких сделках продавец товаров (работ, услуг) завышает свою доходную часть и при правильном переоформлении взаимоотношений с покупателем может подать уточненные налоговые декларации с целью уменьшения налоговых платежей. С этой точки зрения контроль сделок приобретения нерационален.

Однако в начале сбытовой цепочки может быть фирма-однодневка либо закупка, произведенная у несуществующей фирмы по фиктивным документам (например, при оприходовании в учете товаров, выпущенных в теневом секторе). Кроме того, по действующему законодательству налогоплательщик не отвечает за добросовестность своих контрагентов. В таких условиях налоговый контроль цен сделок приобретения может быть единственным законным основанием для пересчета налоговых платежей покупателя. Принимая во

внимание размеры теневого сектора, особенности применяемых схем ухода от налогов, масштабы незаконного возмещения НДС при экспорте, отказ от налогового контроля цен сделок по приобретению товаров, работ, услуг представляется преждевременным. Более того, считаем необходимым расширить практику применения положений ст. 40 НК РФ для сделок приобретения товаров, работ, услуг. В ней должна быть предусмотрена возможность контроля двух типов сделок: реализации и приобретения. Для каждого типа должен быть предусмотрен состав контролируемых сделок, механизм контроля, методы определения рыночной цены. Так, внешнеторговый контракт российской организации с иностранной организацией может контролироваться только как сделка по реализации. Контроль приобретения в этом случае будет контролем внутренней сделки на территории России.

Формирование более четкого механизма НКЦ сделок предполагает включение в ст. 40 НК РФ понятий «нижняя граница рыночной цены» (100 % – 20 % = 80 %) и «верхняя граница рыночной цены» (100 % + 20 % = 120 %). Налоговые органы смогут осуществлять доначисление сумм налоговых платежей по внешнеторговым сделкам реализации в случаях, если контрактная цена оказывается меньше нижней границы рыночной цены, и при контроле цен сделок приобретения, если цена превышает верхнюю границу рыночной цены. В статье 40 НК РФ также следует определить косвенные методы определения рыночной цены для каждого типа контроля. Считаем, что прописанный ныне в НК РФ затратный метод и метод цены последующей реализации не пригодны для НКЦ сделок приобретения.

Уточнение понятия «рыночная цена» (объективного стоимостного уровня налогового контроля) и порядка ее расчета. Понятие рыночной цены ключевое в системе НКЦ. В настоящий момент ст. 40 НК РФ определяет рыночную цену товара (работы, услуги) как цену, сложившуюся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии – однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях. Существенная причина неэффективности системы налогового контроля цен – в том, что величина показателя порогового значения в системе НКЦ определяется через оценочные категории.

Анализ зарубежного опыта налогового контроля цен сделок выявил следующие понятия, которые могут быть использованы в российской практике.

Помимо правила «вытянутой руки» (см. главу 4 настоящей книги) заслуживают внимания следующие формулировки.

Справедливая стоимость – сумма денежных средств, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами.

Понятие «хорошо осведомленные стороны» означает, что продавец и покупатель, желающие совершить такую сделку, в разумной степени информированы:

✓ о сущности и основных характеристиках объекта;

✓ фактическом и потенциальном способах его использования;

✓ конъюнктуре рынка на дату оценки.

Покупатель заинтересован в купле, но не обязан ее совершать.

Продавец имеет мотив продать объект исходя из рыночных условий по наиболее выгодной цене, которую можно получить на открытом рынке после надлежащего маркетингового исследования независимо от того, какова эта цена.

Предполагается, что сделка совершается между независимыми друг от друга сторонами, не связанными какими-либо особыми отношениями, в результате которых устанавливаются нетипичные для рынка цены сделок.

Справедливая стоимость рассматривается как наиболее вероятная обоснованная цена, которую можно получить на рынке по состоянию на дату сделки. Она должна отражать рыночную конъюнктуру и фактические условия, действующие по состоянию на отчетную дату.

Справедливая стоимость представляет собой наилучшую цену, которую может получить продавец, и самую благоприятную цену, которую должен заплатить покупатель.

Для целей НКЦ важное значение имеет не только четко сформулированное определение понятия рыночной цены, но и порядок ее расчета. Прежде всего расчетный уровень рыночной цены должен быть результатом сопоставления деятельности значительного количества хозяйствующих субъектов, что позволит налоговым органам при осуществлении контроля доказывать неадекватность цен сделок. Кроме того, рыночная цена должна определяться как средневзвешенная цена на базе использования сведений о максимально возможном количестве сделок.

Чрезвычайно актуален сегодня вопрос об источниках информации об уровне цен, которые принимаются налоговыми органами для соответствующего расчета. Решением проблемы мог

бы стать мониторинг цен, основанный на данных дополнительной отчетности, представляемой налогоплательщиками в налоговую инспекцию. Эта отчетность должна содержать сведения о ценах сделок, совершенных за отчетный период. Ее форма должна позволять получать налоговым органам информацию в отношении каждого типа товара (тип товара предпочтительно указывать в кодированном виде на базе Общероссийского классификатора) об объеме реализации и цене. Если реализация одного и того же товара в течение отчетного периода осуществлялась по разной стоимости, то налогоплательщик должен представить информацию в отношении каждого уровня цены. Стоимость объективно может колебаться в зависимости от размера партии, реализуемой одному покупателю. В связи с этим информация об уровне цен может представляться в разрезе розничных и оптовых продаж. Предпочтительной является подача в налоговый орган сведений о ценах сделок в электронном виде. Появление дополнительной формы налоговой отчетности, безусловно, усложнит процесс ведения учета и составления отчетности для налогоплательщиков. Однако предоставление такой отчетности не приведет к значительному увеличению трудозатрат в небольших предприятиях, предприятиях с ограниченной товарной номенклатурой, предприятиях, применяющих автоматизированные системы учета и отчетности. Целесообразно продумать вопрос о возможности освобождения некоторых категорий налогоплательщиков от подачи такого рода сведений. Например, организаций розничной торговли и общепита, имеющих свыше 100 товарных позиций.

Мониторинг цен позволит не только решить проблему определения значения рыночной цены, но и передать функции НКЦ камеральной проверке. Мониторинг цен поможет также определять круг налогоплательщиков, в отношении которых должна быть проведена выездная проверка, в том числе на предмет соответствия применяемых цен уровню рыночных.

Возможно рассмотреть вопрос о предоставлении информации налогоплательщика о применяемых им ценах сделок не в налоговые органы, а в органы статистики или в специально созданный независимый орган. Последний вариант, вероятно, более предпочтителен, так как в этом случае предоставляемая информация о ценах может быть использована не только налоговыми органами для осуществления НКЦ, но и налогоплательщиками для обоснованного определения величины налоговой базы.

В некоторых странах, например, в Германии предоставление предприятиями сведений о финансово-хозяйственной

деятельности в статистические ведомства осуществляется на платной основе. Величина платы при этом незначительна, так как важен сам факт платности за удовлетворение предприятиями информационных потребностей государства. Введение символической платы за подачу организациями сведений о применяемых ценах сделки позволило бы несколько снизить отрицательный эффект от увеличения состава отчетности.

В Налоговом кодексе должен быть предусмотрен перечень официальных источников информации о рыночных ценах. В их состав, безусловно, должны входить справочные издания, биржи, ресурсы Интернета.

Для повышения эффективности НКЦ необходимо законодательно дополнить права налоговых органов (и соответственно обязанности налогоплательщиков) правом запрашивать подробные сведения о заключенных сделках в определенный период и об условиях таких сделок. Одновременно обязанности налогоплательщиков должны быть дополнены соответствующей нормой. Введение дополнительного права (обязанности) должно сопровождаться детальным описанием процедуры самого запроса.

Расширение состава косвенных методов определения рыночной цены. Метод сопоставления цены сделки налогоплательщика с рыночной ценой на идентичный (однородный) товар – самый распространенный и наиболее достоверный метод осуществления НКЦ. Однако он не всегда может быть использован. В статье 40 НК РФ в дополнение к основному методу предусмотрено два косвенных, которые должны применяться последовательно, т. е. следующий метод применяется лишь в том случае, если невозможно применить предыдущий:

✓ метод цены последующей реализации;

✓ затратный метод.

Оба метода, исходя из их сущности, не могут применяться для налогового контроля сделок приобретения. Область использования метода цены последующей реализации ограничена только теми сделками, после которых следует новая перепродажа. Затратный метод в определенных случаях может дать заниженный результат при определении цены конечного продукта. Это относится прежде всего к объектам недвижимости, построенным по индивидуальным проектам, а также к сложным изделиям, у которых нет аналогов. Однако данный метод может успешно использоваться при определении рыночной цены полуфабрикатов, услуг.

Состав косвенных методов определения рыночной цены

может быть расширен.

1. Метод сопоставимой рентабельности. Рыночная цена определяется путем применения того или иного показателя рентабельности, рассчитанного от операционной прибыли независимой компании по сопоставимым сделкам к соответствующему базису (т. е. активам, затратам, продажам) по контролируемой сделке. Этот, а также следующий метод предусмотрены законодательством США в части налогового регулирования трансфертного ценообразования [17].

2. Метод распределения прибыли. Используется для определения рыночной цены по операциям между взаимозависимыми лицами, когда эти операции носят уникальный характер. Рыночная цена определяется с учетом распределения прибыли между сторонами по контролируемой сделке, которая осуществляется на основе доступной информации о распределении прибыли между независимыми контрагентами по сопоставимой сделке, исходя из выполняемых сторонами по контролируемой сделке функций (принимаемых рисков, используемых активов).

3. Метод обратного счета. Представляет собой разновидность метода последующей реализации применительно к нефтяной отрасли. Используется с целью определения рыночной цены сырой нефти посредством восстановления ее стоимости исходя из рыночных цен нефтепродуктов [18]. Данный метод также эффективен при определении стоимости ресурсов – объектов обложения адвалорными ставками (акциз на табачную продукцию, налог на добычу полезных ископаемых), производимых (добываемых), обрабатываемых и реализуемых в виде конечных продуктов в рамках вертикально интегрированных компаний.

Заслуживает внимания также американский опыт использования косвенных методов по «правилу лучшего метода», согласно которому тот или иной метод применяется исходя из сути осуществленной операции.

Ограничение корректировок рыночной цены. За время действия части первой НК РФ возникла необходимость внесения изменений в п. 3 ст. 40. Принятие данного пункта в свое время было объективно обусловлено тем, что на уровень цен влияет многообразие условий осуществления хозяйственной деятельности. В связи с этим законодательно установлена норма, согласно которой при определении рыночной цены учитываются обычные при заключении сделок между невзаимозависимыми лицами надбавки к цене или скидки, например:

✓ сезонные скидки;

✓ скидки, вызванные потерей товарами качества или потребительских свойств;

✓ истечением сроков годности;

✓ маркетинговой политикой;

✓ реализацией опытных моделей и образцов товаров.

В целях защиты интересов государства целесообразно внести изменения в ст. 40 НК РФ, предоставив возможность учитывать лишь те скидки, которые непосредственно перечислены в п. 3, а также скидки при продвижении товаров (работ, услуг) на новые рынки и новых товаров, не имеющих аналогов.

В статье 40 НК РФ не предусмотрены даже косвенные ограничения размеров скидок. Этим сегодня широко пользуются налогоплательщики. Внутренний документ маркетинговой политики позволяет налогоплательщику обосновать целесообразность применения любых скидок к цене.

Другим решением проблемы может стать введение определенных ограничений к размеру скидок. Общеизвестны методики расчета демпинговых цен. Учитывая, что все затраты на производство товаров (работ, услуг) условно делятся на переменные и постоянные (прямые и косвенные), демпинговая цена определяется на уровне переменных (прямых) затрат, скорректированных на коэффициент внутренней рентабельности. Причем предполагается, что постоянные затраты, которые зависят от времени и не зависят от объема произведенной продукции (работ, услуг), компенсируются при реализации базового объема продукции. Это позволяет устанавливать цены на продукцию (работы, услуги), реализуемую в рамках маркетинговой политики компании при продвижении новых товаров и освоении новых рынков, на заниженном уровне за счет доли постоянных затрат в цене. Как следствие, правомерно внести следующее уточнение в ст. 40 НК РФ: при проведении маркетинговых мероприятий окончательная цена с учетом скидок не может снижаться ниже уровня переменных (прямых) затрат на производство единицы продукции.

Контрольные вопросы

1. Чем обусловлена необходимость существования системы налогового контроля цен? Сформулируйте сущность подхода, на котором основана система НКЦ.

2. Какова правовая основа НКЦ в российском законодательстве?

3. Какие сделки являются контролируемыми по российскому

законодательству? Какие проблемы существуют в настоящий момент при решении вопроса об отнесении сделки к контролируемой?

4. Насколько целесообразно распространение НКЦ не только на сделки реализации, но и на сделки приобретения?

5. Что такое рыночная цена? Какие источники информации о рыночных ценах вам известны?

11.4. Совершенствование форм и методов налогового контроля деятельности вертикально интегрированных компаний в целях противодействия негативным последствиям трансфертного ценообразования

Одной из характерных черт мировой экономики второй половины XX века стало появление и активное развитие транснациональных корпораций. Деятельность ТНК и их бурное развитие послужило объективной основой для массового использования трансфертного ценообразования, под которым понимается реализация товаров и услуг в рамках группы связанных между собой лиц по ценам, отличным от рыночных. В условиях развитой рыночной экономики трансфертное ценообразование – важный механизм перераспределения финансовых ресурсов в рамках интегрированных структур (холдингов). Производственная или добывающая компания холдинга может реализовывать продукцию сбытовой компании того же холдинга по внутренним (низким) ценам. Сбытовая компания затем реализует товар конечным потребителям по рыночным (более высоким) ценам. В результате финансовые ресурсы концентрируются в едином центре прибыли (сбытовой компании), после чего могут перераспределяться в соответствии с потребностями холдинга в целом. Отношение государства к указанной функции трансфертного ценообразования должно быть нейтральным. Перераспределение собственных финансовых средств холдинга – составная часть экономической политики компании.

Вместе с тем трансфертное ценообразование очень часто преследует иную цель, а именно – минимизации налоговых платежей. В таком случае позиция государства по отношению к трансфертному ценообразованию не может быть нейтральной, поскольку непосредственно затрагивается его экономический интерес. Современные государства, в том числе и Российская Федерация, разрабатывают систему мер противодействия трансфертному ценообразованию с целью защиты интересов доходной части бюджета.

Практика применения ст. 40 НК РФ начиная с 1999 г. свидетельствует о несовершенстве ее категорийного аппарата; с одной стороны, это формальное основание невозможности

доначисления налогов в случаях очевидного занижения стоимостной налоговой базы, а с другой – проявляется соответственно в формальном подходе налоговых органов к налогоплательщикам, реализующим товары по отличным от рыночного уровня ценам, но объективным для конкретных условий. Так, за период 2006–2007 гг. в судах было рассмотрено 263 дела, посвященных применению ст. 40 НК РФ. Из них 44 дела (16,7 %) – в пользу налоговых органов, а 219 (83,27 %) – в пользу налогоплательщиков[64].

Для противодействия трансфертному ценообразованию в национальных законодательствах большинства стран появились специальные нормы. Зачастую эти нормы основаны на рекомендациях Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), изложенных в Руководстве ОЭСР по трансфертному ценообразованию для многонациональных корпораций и налоговых служб 1995 г. В свою очередь Рекомендации базируются на американских правовых нормах – положениях Кодекса внутренних доходов США.

В основе Рекомендаций ОЭСР лежит принцип «вытянутой руки» (the arm's length principle). Суть его в том, что взаимозависимые лица «идут рука об руку», в то время как участники рынка – независимыми партнерами по отношению друг к другу, т. е. находятся на расстоянии вытянутой руки.

Принцип «вытянутой руки» изложен в параграфе 1 ст. 9 Типового договора ОЭСР об избежании двойного налогообложения, который является основой для заключения двусторонних договоров между странами-членами организации. Многие страны, которые не входят в состав ОЭСР, также руководствуются положениями этого документа.

Статья 9 Типового договора гласит: «Когда между двумя ассоциированными (взаимозависимыми) предприятиями устанавливаются или навязываются условия в области торговых и финансовых отношений, отличные от условий, которые бы сложились между независимыми предприятиями, тогда любая прибыль, которая в указанных условиях относилась бы на одно из предприятий, но по причине указанных условий не относится на его счет, может быть включена в состав прибыли этого предприятия и соответственно подлежать налогообложению».

Анализ зарубежного опыта противодействия трансфертному ценообразованию ставит два вопроса, на которые необходимо дать ответы с целью определения российской концепции налогового контроля цен.

1. Должен ли налоговый контроль цен применяться только к сделкам между взаимозависимыми лицами?

2. Какой подход (сугубо формальный, фактический или их сочетание) должен использоваться с целью выявления взаимозависимости лиц?

Рассматривая первый вопрос, заметим, что налогоплательщики *занижают цены* реализации, преследуя цель минимизации налоговых платежей, как правило, тогда, когда контрагентом по сделке выступает *фактически взаимозависимая компания.* Это следует из сравнения суммы экономии на налогах с недополученной чистой прибылью в результате занижения цены реализации. *Представляется, что контроль должен осуществляться только в отношении взаимозависимых лиц.*

Термин «трансфертное ценообразование» в международной практике также применяется, как правило, только к сделкам между взаимозависимыми (аффилированными) фирмами. В основе взаимозависимости лиц лежит *принцип участия в управлении, контроле или капитале*. В налоговом законодательстве зарубежных стран реализовано **два основных подхода к определению** взаимозависимости сторон по сделке: *формальный,* основанный на определении порогового значения доли участия (например, в США – более 50 %, Великобритании – более 40 % и т. д.), и *фактический,* исходящий из анализа взаимоотношений между сторонами. Причем в большинстве стран способы отнюдь не взаимоисключающие, а используются совместно. Так, сделки между лицами, когда одному лицу прямо или косвенно принадлежит более 50 % капитала другого лица, являются контролируемыми по законодательству США на основе формального признака. В тех же случаях, когда формально одному лицу принадлежит 50 % и менее в уставном капитале другого лица, налоговые органы должны более подробно анализировать обстоятельства взаимоотношений между ними на предмет установления наличия «контроля».

Основным подходом в действующей редакции российского налогового законодательства к определению взаимозависимых лиц в ст. 20 НК РФ выступает формальный признак. Принципиально такой подход на первом этапе совершенствования законодательства в части НКЦ представляется вполне правомерным. Однако это не исключает целесообразность уточнения формальных критериев признания лиц взаимозависимыми.

Прежде всего, как и за рубежом, один из критериев взаимозависимости в российском законодательстве – принцип участия, а именно – одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации, и суммарная доля такого участия составляет более 20 % (пп. 1 п. 1 ст. 20 НК РФ).

Приведенная действующая редакция не удовлетворяет современной практике по нескольким причинам. Прежде всего в Налоговом кодексе не установлены правила определения доли непосредственного участия. Одно из выдвигаемых предложений состоит в том, чтобы расчет доли непосредственного участия был основан на определении *доли голосующих акций* (доли в уставном (складочном) капитале (фонде), учитываемой при голосовании). Однако российское *законодательство об акционерных обществах предусматривает возможность выпуска привилегированных (не голосующих) акций с кумулятивным дивидендом.* Если предприятие не может выплатить накопленный дивиденд к установленному сроку, то привилегированные акции временно *получают статус обыкновенных (голосующих) акций.* Не исключена возможность умышленных манипуляций с акциями с целью изменения пропорции голосующих акций. Таким образом, целесообразно уточнить, что в расчете доли не должны принимать участие привилегированные акции, трансформированные в обыкновенные на временной основе.

Кроме того, ст. 20 НК РФ позволяет определять показатель косвенного участия организации в других через последовательность иных организаций в виде **произведения долей непосредственного участия организаций этой последовательности одна в другой.**

Например, организация А участвует в организации С по цепочке через несколько фирм, доли участия в которых показаны на рис. 11.1. Согласно ст. 20 НК РФ, организации А и С не будут взаимозависимыми, поскольку доля косвенного участия не превышает 20 %-ной величины (50 × 60 × 50 + 40 × 30), хотя с точки зрения экономического результата организации могут быть взаимозависимыми.

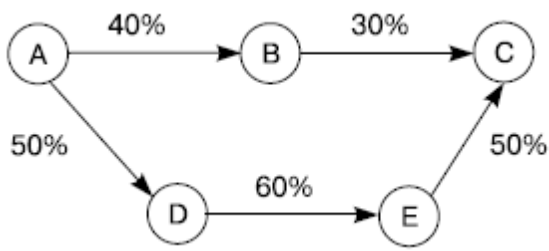

Рис. 11.1. Косвенное участие организации А в организации С

В связи с этим целесообразно считать организации лицами, имеющими заинтересованность в совершении сделки, и применять меры контроля в том случае, если доля участия в

какой-либо из организаций цепочки превышает 20 %. Одновременно необходимо вменить в обязанность налоговым органам собирать от организаций информацию, раскрываемую, например, в налоговом паспорте, приложениях к бухгалтерской отчетности в электронном виде с максимальной детализацией сведений об аффилированных лицах. При создании единой информационной базы налоговых органов вопрос установления взаимозависимости представляется гораздо менее сложным.

Второй критерий в действующей редакции ст. 20 НК РФ состоит в том, что одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению. Однако, во-первых, отношения между работодателем и работником регулируются трудовым и гражданским кодексом, а не налоговым; во-вторых, многие реальные случаи достаточно спорны (например, продажа квартиры сотруднику при строительстве хозспособом, предоставление кредита, продажа работником предприятию своего патента), в том числе и вследствие их количественной ограниченности.

По третьему критерию п. 1 ст. 20 НК РФ взаимозависимыми считаются лица, состоящие в соответствии с семейным законодательством Российской Федерации в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого. Отметим, что, во-первых, установить родство или свойства по сделкам ПБОЮЛ не представляется возможным; во-вторых, товары или имущество могут быть проданы как личная собственность; в-третьих, не ясно, какой орган проверяет родство или свойство; в-четвертых, опекаемый достаточно часто ограничен или лишен дееспособности.

Представляется, что такие критерии целесообразнее перевести из законодательно определенной нормы в разряд по усмотрению суда. В противном случае из-за неопределенностей будет совсем не тот результат, на который рассчитывал законодатель, особенно при достаточно большом объеме работы. В качестве компенсации можно предложить следующее. В пп. 16 п. 1 ст. 31 НК РФ среди исков, которые могут предъявлять в суды налоговые органы, иск о признании лиц взаимозависимыми не назван. Следует ввести такую норму в законодательство, что положительно скажется на уровне обоснованности решений при доначислении налоговых платежей.

Более того, в основу дополнений и уточнений должны быть положены наиболее типичные результаты правоприменительной практики, ибо в российском праве отсутствует принцип аналогии. Так, суды признавали взаимозависимость при сделках:

✓ между организациями, учредителями которых являются одни и те же граждане;

✓ юридическим лицом и его руководителем;

✓ двумя юридическими лицами, руководитель одного из которых имеет значительную долю участия в другом юридическом лице;

✓ организацией и физическим лицом-акционером или участником данной организации;

✓ организацией и ее единственным покупателем (заказчиком);

✓ организацией и ее единственным поставщиком (подрядчиком).

Вместе с тем вызывают сомнение некоторые предложения, которые появились на разных уровнях управления и в различных научно-информационных источниках, в том числе и потому, что не было примеров судебного разбирательства (или они были отрицательны).

В частности, требует уточнения такой предлагаемый, вполне обоснованный (см. выше) критерий взаимозависимости, как «организации, когда одно и то же лицо непосредственно или косвенно участвует в этих организациях и доля такого участия превышает 20 %». Возникает вопрос: будут ли подлежать в этом случае налоговому контролю сделки между муниципальными предприятиями, являющимися юридическими лицами, у которых один учредитель – фонд имущества субъекта Федерации. Аналогично – государственные унитарные предприятия. Например, муниципальное унитарное предприятие выиграло тендер на ремонт автомобильных дорог, предложив самую низкую цену, и договор был подписан с администрацией города. Как будут рассматриваться сделки между акционерными обществами, доля государства в уставном капитале которых превышает 20 % или представители государства в совете директоров которых пользуются правами «золотой акции». Представляется, что такие организации также должны быть включены в сферу контроля, но, возможно, проводимого совместно налоговыми органами и Счетной палатой.

Доказательство фактов выявления признаков фактической взаимозависимости лиц, которые могли повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг), нередко происходит в судебных разбирательствах. Соответственно дальнейшее совершенствование налогового контроля над ценами будет предъявлять более высокие требования к качеству подготовки доказательного материала, а также к квалификации судебных работников. Однако идея включения в налоговое

законодательство неких ориентиров, в частности, связь сторон сделок как участников простых товариществ и доверительных отношений, представляется неправомерной даже на современном уровне развития гражданских судов. Суды должны быть свободны в своих решениях исходя из обстоятельств дела, а причины, по которым рассматриваются дела, следует обосновывать самим контролирующим органам (в общем случае истцу).

При анализе сделок с целью выявления *фактической* взаимозависимости налоговые органы за рубежом, а в последнее время и в российской практике, следуют *принципу преобладания экономической сущности сделки над ее юридической формой,* что позволяет связанные сделки рассматривать как одну сделку. Например, продажа актива с одновременным заключением опциона может рассматриваться как договор финансирования.

Соответственно основной проблемой становится выявление критериев *фактической* взаимозависимости, так как все *формальные признаки взаимозависимости, как показывает и мировой, и российский опыт, могут быть преодолены.* Выявление признаков фактической взаимозависимости, а также разработка действенного механизма их выявления – цель дальнейшего совершенствования НКЦ, причем в общемировом значении. Однако на современном этапе эта цель в российских условиях (и не только) представляется затруднительной по следующим причинам:

1) несовершенство налогового и гражданского законодательства;

2) высокая степень монополизации отдельных секторов экономики;

3) многообразие хозяйственных сделок, суть которых зачастую плохо идентифицируется из-за низкой правовой культуры;

4) значительные масштабы теневого сектора, когда один из контрагентов работает нелегально;

5) презумпция невиновности налогоплательщика, реализованная в российском законодательстве[65].

В связи с этим задача реформирования НКЦ в Российской Федерации может быть представлена в следующем виде.

Первый этап: период, определяемый приблизительно в три года. Совершенствование действующего законодательства в области НКЦ на основе четкого определения формальных признаков взаимозависимости, совершенствования категорийного аппарата и механизма контроля.

Второй этап: начало его возможно после преодоления сформулированных недостатков российской системы. Реализация

в налоговом законодательстве механизма контроля цен между фактически взаимозависимыми лицами.

На первом этапе целесообразно сконцентрировать свое внимание на следующих проблемах:

✓ уточнение критериев признания лиц взаимозависимыми и способы их определения (рассмотрены выше);

✓ конкретизация состава контролируемых сделок;

✓ уточнение понятие «рыночная цена» и порядка ее расчета;

✓ расширение состава косвенных методов определения рыночной цены;

✓ ограничение корректировок рыночной цены;

✓ устранение последствий трансфертного ценообразования.

Поскольку предполагаемые пути решения указанных проблем,

кроме последней, были рассмотрены в главе 11.3, остановимся на вопросе об устранении последствий трансфертного ценообразования, что целесообразно исходя из необходимости комплексного подхода к совершенствованию налогового законодательства.

Перенос убытка на будущее в течение десяти лет с 2007 г. осуществляется без ограничения по размеру налоговой базы (ст. 283 НК РФ). Таким образом, убыток стал привлекательным активом, который с выгодой можно продать и купить, что, как показывает мировой опыт, зачастую является важным мотивом в корпоративных реорганизациях. Налогоплательщику-правопреемнику разрешено уменьшать налоговую базу на сумму убытков, полученных реорганизуемыми организациями до момента реорганизации (п. 5 ст. 283 НК РФ). В связи с этим налоговое законодательство (а не только правоприменительная практика) должно содержать правила об ограничении права переноса убытков на будущее в тех случаях, когда приобретение убыточного бизнеса было совершено исключительно с целью уклонения от налогов. В зарубежной практике такие ограничения получили название лимитов на перенос корпоративных налоговых атрибутов. Однако при этом Налоговый кодекс не должен содержать полный запрет переноса права на вычет убытков от одного юридического лица другому по следующим причинам:

✓ запрет ограничивает права налогоплательщиков, осуществляющих реорганизацию по коммерческой, а не налоговой причине;

✓ эта норма легко преодолевается, если приобретающей стороной будет выступать убыточная организация.

Представляется, что наиболее целесообразно в ст. 283 НК РФ

включить специальный критерий переноса убытков, а именно – экономическую идентичность основной деятельности реорганизованной организации с основной деятельностью убыточной организации. Конкретизация понятия «идентичность» может быть реализована введением в законодательство требования одновременного выполнения следующих условий:

✓ изменение собственников не более 50 % акций ($^1/_2$ доли уставного капитала) убыточной организации;

✓ продолжение деятельности, осуществляемой убыточной организацией до реорганизации;

✓ рыночная стоимость приобретенных недавно активов не должна превышать рыночную стоимость активов организации-правопреемника до момента реорганизации.

В том случае, если в реорганизации принимают участие несколько убыточных организаций, то эти условия должны быть соблюдены в отношении каждой реорганизуемой организации.

Важнейший вопрос второго этапа совершенствования налогового контроля за трансфертным ценообразованием в условиях развития холдинговых структур – проблема налогообложения группы взаимозависимых компаний как консолидированного налогоплательщика.

Современной реалией российской хозяйственной практики стали неформальные бизнес-группы (НБГ)[66]. Неформальные бизнес-группы представляют собой совокупность различных юридических единиц, связанных единым управлением. Внешне они выступают как самостоятельные юридические лица, а фактически это звенья хозяйственной деятельности одного объединения. Часто такие группы называют холдингами.

Условно можно выделить несколько стратегических подходов к налоговому регулированию НБГ[67]. Первый подход, применявшийся в России до введения в действие части первой Налогового кодекса в 1999 г., в принципе не предусматривает никаких механизмов признания юридических лиц зависимыми для целей налогообложения. Второй подход, реализованный в НК РФ, признает наличие взаимосвязи между членами группы. При этом выделяются негативный и позитивный аспекты такого признания. Негативный аспект выражается в выработке государством различных форм противодействия трансфертному ценообразованию и иным формам обхода налогов, предпринимаемых в рамках группы. Позитивный аспект состоит в полном или частичном освобождении от налогообложения хозяйственных операций между взаимозависимыми лицами. Третий подход – система консолидированного налогообложения (СКН).

Сущность СКН заключается в том, что группа взаимосвязанных предприятий рассматривается как единый налогоплательщик. При этом исполнение обязанностей по уплате налогов от имени всей группы осуществляет головная организация. По налоговым обязательствам группы заполняется единая налоговая декларация; доходы и убытки членов группы, возникшие после консолидации, объединяются с возможностью их взаимозачета (как следствие – ведение консолидированной отчетности). Внутригрупповые операции освобождены от налогообложения. В некоторой степени как СКН можно рассматривать финансово-промышленные группы.

В настоящее время применяется второй подход к налогообложению неформальных бизнес-групп. Однако все чаще высказываются в пользу того, что система консолидированного налогообложения – оптимальная схема для устранения противоречий между экономическим и юридическим содержанием понятия предприятия.

Следует согласиться с тем, что система налогового администрирования, направленная на конкретное юридическое лицо, с учетом существующего нормативного поля неоптимальна. Субъектный состав неформальной бизнес-группы заранее предопределяет набор типовых схем ухода от налогов, поэтому оценка НБГ как объекта налогового администрирования выгодно отличается от попыток отследить и проверить все сделки юридических лиц, расположенных на одной территории, подведомственной обычной районной налоговой инспекции. Применение системы консолидированного налогоплательщика позволит повысить эффективность налогового администрирования (в том числе налогового контроля цен) в отношении фактически взаимозависимых лиц. Представляется, что в ближайшее время ее использование будет затруднено по следующим причинам.

Первая причина состоит в том, что в условиях системы консолидированного налогоплательщика налоговая база по налогам будет определяться исходя из стоимости товара в момент его выхода за границы НБГ, т. е. при отсутствии взаимозависимости по конечной цене реализации товаров (работ, услуг). Однако в этом случае выпадает из-под контроля объективность налоговой базы по налогу на добычу полезных ископаемых в части полезных ископаемых, облагаемых по адвалорной ставке. Как свидетельствует опыт большинства российских сырьевых компаний, в рамках НБГ может осуществляться весь цикл от добычи до переработки. При этом на стадии добычи (в случае адвалорной ставки на добытое полезное

ископаемое) цена на сырье может сознательно занижаться с целью минимизации обязательств по НДПИ. Это препятствие к введению СКН устраняется при переходе на налогообложение по специфическим (твердым) ставкам с ежегодной их индексацией, что осуществлено в системе акцизного налогообложения (за исключением табачной продукции).

Вторая причина заключается в том, что консолидация – это достаточно сложный и трудоемкий вид учетной работы, требующий особой квалификации и навыков со стороны учетных работников. В отличие от западных стандартов учета российский бухгалтерский учет не предписывал составлять консолидированную отчетность группе зависимых компаний. Однако в последнее время ситуация меняется, что связано с законодательно оформленным сближением российских и международных стандартов учета, а также с неформальным внесением западных традиций в российскую практику. Тем не менее должно пройти некоторое время, необходимое для подготовки квалифицированных кадров как для коммерческих предприятий, так и для налоговых органов.

Переход к системе консолидированного налогоплательщика, привлекательной с точки зрения налогового администрирования, возможен только после решения указанных проблем.

Реализация предложенных мер, направленных на ограничение распространения трансфертного ценообразования как средства минимизации налоговых платежей, позволит повысить эффективность налогового контроля над применением цен для целей налогообложения.

Контрольные вопросы

1. Что стало причиной появления правовых норм противодействия трансфертному ценообразованию? Какой принцип лежит в основе Рекомендаций ОСЭР? Какова его суть?
2. Каковы критерии взаимозависимости лиц по российскому законодательству? Какие предложения по уточнению состава признаков взаимозависимости существуют?
3. В чем заключаются преимущества подхода в целях налогообложения к неформальной бизнес-группе как к консолидированному налогоплательщику и каковы сложности его реализации?
4. Какие нормы российского законодательства целесообразны с точки зрения устранения последствий трансфертного ценообразования?

11.5. Администрирование единого социального налога

Единый социальный налог был введен взамен существовавших ранее самостоятельных взносов в государственные социальные внебюджетные фонды в соответствии с Федеральным законом от 5 августа 2000 г. № 118-ФЗ «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах». Это позволило установить для плательщиков унифицированный порядок формирования налоговой базы в виде выплат и иных вознаграждений, начисляемых в пользу физических лиц-работников. Одновременно была несколько снижена ставка налога (в суммарном выражении с 39,5 до 36,5 %), а также предусмотрена регрессивная шкала налоговых ставок. Функции по администрированию ЕСН были переданы налоговым органам, что способствовало усилению контроля над его уплатой.

Введение ЕСН нельзя оценить однозначно. С одной стороны, оно позволило в той или иной степени преодолеть некоторые недостатки финансирования обязательного социального страхования. Положительной оценки, например, заслуживают снижение налогового бремени для хозяйствующих субъектов, унификация базы для начисления страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, усиление контроля над деятельностью последних за счет введения казначейского исполнения их бюджетов.

С другой стороны, снижение налогового бремени было достигнуто, в том числе, за счет отмены страховых взносов в упраздненный Государственный фонд занятости населения (теперь соответствующие мероприятия финансируются из бюджета).

Предельная ставка ЕСН с 1 января 2005 г. снижена до 26 % (вместо ранее применявшейся ставки в 36,5 %) при годовом фонде оплаты труда до 280 тыс. руб. (в расчете на одного работника). При значении этого показателя в диапазоне 280–600 тыс. руб. налог взимается в размере 72,8 тыс. руб. плюс 10 % от суммы, превышающей 280 тыс. руб.; свыше 600 тыс. руб. – 104,8 тыс. руб. плюс 2 % от суммы, превышающей 600 тыс. руб.

Снижение базовой ставки ЕСН до 26 % позволило увеличить фонд оплаты труда в среднем на 7–8 %. Поскольку ЕСН оказывает прямое влияние на финансовые результаты хозяйственной

деятельности, снижение платежей по данному налогу должно приводить к росту прибыли. Но это не совсем так. Увеличение расходов на оплату труда для хозяйствующего субъекта будет означать возврат к состоянию, в котором он находился до снижения ставки ЕСН, а так как показатели прибыли и рентабельности – одни из наиболее распространенных индикаторов финансового положения, то в условиях снижения платежей по ЕСН у хозяйствующего субъекта не возникает стимулов к увеличению указанных расходов.

Отметим еще одно немаловажное обстоятельство: диапазон увеличения фонда оплаты труда позволяет налогоплательщику оставаться в зоне положительной налоговой лояльности, но, безусловно, лишь в случае снижения ставки ЕСН при сохранении неизменными существенных элементов налогообложения по другим налогам.

Для государства дальнейшее снижение ставки ЕСН потребует изыскания дополнительных ресурсов за счет федерального и региональных бюджетов. При этом бремя финансовой ответственности, связанной с дотацией выпадающих доходов, достаточно весомо (около 10 % от доходной части федерального бюджета), и отказаться от этой ноши, не повышая страховых тарифов, даже в среднесрочной перспективе не представляется возможным.

Для системы социального страхования снижение ставки ЕСН носит в краткосрочной перспективе положительный, а в долгосрочной – скорее отрицательный характер. Понижение ее уровня и введение системы дотаций за счет бюджетных средств – вынужденная мера, применение которой обусловлено двумя основными причинами: низким удельным весом заработной платы в структуре и в уровнях издержек производства и в ВВП, а также крайне высоким уровнем дифференциации в доходах населения.

Финансирование системы социального страхования почти полностью ложится на налогоплательщика-организацию, который сегодня платит ЕСН в размере 26 % от фонда оплаты труда, а также дополнительно уплачивает установленные государством взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. В результате для большинства предприятий налоговая нагрузка составляет не менее 73,6 % от выдаваемой на руки заработной платы (при НДФЛ = 13 %, ЕСН = 26 %, взносах на страхование от травматизма на производстве = 2 %, НДС = 18 %). Таким образом, налоговая нагрузка пока все еще высока и приводит к негативным макроэкономическим последствиям – расширению теневого рынка труда, снижению

уровня официальной («белой») заработной платы, сокращению поступлений в государственные внебюджетные фонды. Поэтому дальнейшее снижение налоговой нагрузки на фонд оплаты труда – одна из задач реформирования системы социального страхования.

Вместе с тем простое снижение ставки ЕСН не решает проблемы неэффективности социального страхования. Необходима комплексная модернизация всей системы, механизма ее финансирования и распределения средств.

В развитых странах происходят изменения в традиционных подходах к государственному регулированию социальной сферы и наблюдается общее снижение государственного обеспечения по сравнению с базовым уровнем при растущем уровне жизни. При этом предпринимаются шаги дополнить прямое обязательное перераспределение доходов за счет налогово-бюджетной системы и уплаты общественных страховых взносов путем косвенного регулирования. В итоге в структуре источников средств на социальные расходы в зарубежных странах доля государственного бюджета и взносов предпринимателей (работодателей) имеют тенденцию к снижению и наоборот – доля взносов работников (застрахованных) и иных поступлений от доходов и капитала имеют тенденцию к повышению, что, конечно, возможно при достижении достаточно высокого уровня жизни.

Целесообразно зарубежный опыт использовать в Российской Федерации. А именно, необходимо восстановить страховые принципы социальной защиты наемного работника и обеспечить эквивалентность объема страховых обязательств и ресурсов (страховых взносов) на их покрытие. Следует определить меры ответственности субъектов страхования (государства, работника и работодателя) в формировании страховых систем. Это предполагает поэтапное включение работников в указанные процессы при условии соответствующего роста их реальной заработной платы.

Одним из важных направлений налогового администрирования выступает легализация налоговой базы единого социального налога.

Поступления в бюджет зависят от размеров доходов населения. Поэтому важно осуществлять налоговый контроль достоверности налоговой базы с фонда оплаты труда.

К сожалению, наблюдается тенденция роста доли скрытой оплаты труда. Снижение налоговой нагрузки на фонд оплаты труда, в том числе снижение с 1 января 2005 г. ставки ЕСН с 35,6 до 26 %, не привело к существенному расширению налоговой базы и уменьшению доли скрытой оплаты труда в 2005 г. Если в

2004 г. доля скрытой оплаты труда составляла 25,4 %, то в 2005 г. она возросла до 26,9 %[68].

Отсутствие эффекта от снижения налоговой ставки, а также динамика роста доли скрытой оплаты труда подтверждаются данными о налоговой базе: в сопоставимых условиях, приведенных к 2003 г., в 2003–2005 гг. она оставалась примерно на одном уровне.

Для решения данной проблемы применяются новые методы контрольной работы, такие как создание комиссий по легализации теневой заработной платы в налоговых органах и при администрациях субъектов Российской Федерации. Основная задача комиссии – обеспечение достоверности налоговой базы. Необходимо отметить, что результаты данных методов контрольной работы носят положительный характер. Так, в 2003–2006 гг. темп роста оставался на уровне 124–125 %, на 2007 г. рост фонда заработной платы прогнозировался на уровне 120 %. Однако уже за семь месяцев текущего года, по данным Росстата, он составил 128 %. Дополнительные поступления ЕСН и страховых взносов в ПФР в результате легализации налоговой базы за девять месяцев 2007 г. составили 48 млрд руб., или 18,3 % от прироста поступлений. Эффект контрольной работы налоговых органов можно определить как результат качественного анализа и аргументированного диалога с налогоплательщиками.

Важный аспект в формировании налоговой базы ЕСН – порядок применения налогового вычета.

В соответствии с законодательством налогоплательщики при уплате ЕСН в федеральный бюджет применяют так называемый налоговый вычет по суммам, относящимся к страховым взносам на обязательное пенсионное страхование. Как показывает практика применения данного порядка, возможны ситуации, когда в связи с недостатком денежных средств налогоплательщики не производят своевременную уплату взносов в ПФР.

Согласно абз. 2 п. 2 ст. 243 НК РФ, сумма налога (авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов (авансовых платежей по страховому взносу) на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет) в пределах таких сумм, исчисленных исходя из тарифов страховых взносов, предусмотренных Федеральным законом от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации». При этом сумма налогового вычета не может превышать сумму налога

(авансового платежа по налогу), подлежащую уплате в федеральный бюджет, начисленную за тот же период.

Казалось бы, у налогоплательщиков не должно возникать никаких вопросов о реализации указанной нормы. Поскольку объекты, базы и ставки у названных платежей идентичны, то при прочих равных условиях (если не используются льготы по ст. 239 НК РФ) сумма платежей в федеральный бюджет должна быть равна сумме платежей в бюджет ПФР.

Однако согласно норме абз. 4 п. 3 ст. 243 НК РФ в случае, если в отчетном (налоговом) периоде сумма примененного налогового вычета превышает сумму фактически уплаченного страхового взноса за тот же период, такая разница признается занижением суммы налога, подлежащего уплате, с 15-го числа месяца, следующего за месяцем, за который уплачены авансовые платежи по налогу. То есть законодателем установлен принципиально другой порядок применения налогового вычета – по фактически уплаченным суммам.

Необходимо обратить внимание, что вычетом можно воспользоваться лишь при условии своевременной оплаты страховых взносов. Если страховые взносы были уплачены позднее, то вычет не предоставляется.

Исходя из вышеизложенного, заявленные в качестве налогового вычета, но не уплаченные до указанного срока суммы страховых взносов могут быть признаны занижением суммы ЕСН с 16-го числа месяца, следующего за месяцем, за который уплачены страховые взносы, а по итогам налогового периода – с 15 апреля года, следующего за налоговым периодом, и подлежат взысканию в порядке, предусмотренном НК РФ для налоговых платежей.

Для контроля над применением вычета используются показатели разд. 2.1 расчета по авансовым платежам по страховым взносам, утвержденного приказом МНС России от 2 января 2004 г. № БГ-3-05/51.

Возможны ситуации, когда налоговый вычет налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде может быть применен:

✓ в сумме начисленных страховых взносов;

✓ в сумме меньшей, чем начисленные страховые взносы;

✓ в сумме большей, чем начисленные страховые взносы.

При этом начисленные страховые взносы могут быть равны, больше или меньше фактически уплаченной суммы.

Налоговый орган сравнивает суммы примененного налогового вычета с суммой начисленных взносов и производит доначисление платежей по налогу на разницу между суммой

примененного налогового вычета и суммой фактически уплаченного страхового взноса в случаях, когда:

✓ налоговый вычет применен в сумме начисленных страховых взносов, которые превышают фактически уплаченную сумму;

✓ налоговый вычет применен в сумме меньшей, чем сумма начисленных, но большей, чем сумма фактически уплаченных взносов;

✓ налоговый вычет принят в сумме, превышающей сумму начисленных, а также фактически уплаченных страховых взносов.

Получается, что налоговый орган вынужден начислить пени на страховые взносы, инициировать процедуру взыскания органом ПФР недоимки по данным взносам, начислить пени на ЕСН, а также взыскать сумму недоимки по ЕСН. Следовательно, если за отчетный период, например за первое полугодие, налоговым органом произведено доначисление авансовых платежей по ЕСН в части федерального бюджета в связи с неуплатой (несвоевременной уплатой) страховых взносов на обязательное страхование, но в следующем отчетном периоде (за девять месяцев) сумма взносов будет уплачена полностью, то данная сумма принимается к вычету нарастающим итогом с начала года при расчете за девять месяцев (за минусом разницы, доначисленной за первое полугодие).

Другим эффективным методом администрирования ЕСН выступает выездная налоговая проверка.

Программа выездной налоговой проверки правильности исчисления, полноты и своевременности перечисления ЕСН в социальные внебюджетные фонды должна включать следующие вопросы:

✓ правильности определения налоговой базы по ЕСН;

✓ применения ст. 238 НК РФ для исключения соответствующих выплат из налогооблагаемой базы и применения п. 3 ст. 236 НК РФ;

✓ применения льгот по ЕСН;

✓ составления расчета для применения регрессивных ставок по налогу;

✓ составления и своевременности представления налоговым органам авансовых расчетов и налоговой декларации по налогу.

Основные вопросы документальной проверки:

✓ определение по первичным бухгалтерским документам в соответствии с действующим законодательством, нормативными и методическими документами видов оплаты труда, на которые следует начислять ЕСН;

✓ сравнение выплат и вознаграждений, на которые

фактически был начислен налог, с выплатами и вознаграждениями, на которые он должен быть начислен в соответствии с главой 24 НК РФ;

✓ проверка правильности применения льгот и их расчета по налогу;

✓ проверка своевременности перечисления ЕСН;

✓ составление в случае выявления нарушений расчета финансовых санкций и пени.

Практика проверок показала, что основные ошибки, допускаемые бухгалтерами при исчислении ЕСН, происходят из-за неправильного отнесения видов выплат и вознаграждений, на которые фактически был начислен (не начислен) налог, к видам, на которые он должен быть начислен в соответствии с главой 24 НК РФ. Например, при проверках часто выявляется некорректное налогообложение выплат по договорам подряда и другим гражданско-правовым договорам. В связи с этим организации должны учитывать, что при проведении налоговыми органами проверочных мероприятий правовая природа договора определятся с учетом существенных его условий независимо от его наименования (договор подряда, аренды и т. д.).

Порядок составления гражданско-правовых договоров установлен ГК РФ, согласно ст. 420 которого договор – это соглашение двух или нескольких лиц об установлении, изменении или прекращении гражданских прав и обязанностей. В соответствии с п. 3 ст. 421 ГК РФ по гражданско-правовому договору нанимаемой стороной исполняется индивидуальное конкретное задание, имеющее своей целью достижение конечного результата труда (например, доставление груза, предоставление помещения, автомобиля в пользование). Результаты, достигнутые в ходе выполнения такого договора, обязательно принимаются нанимающей стороной в установленные сроки и в установленном виде, оформляются актом приемки-передачи выполненных работ и услуг, иным не запрещенным законом документом (письмом о приемке работы, приложением к договору и др.). При этом работники не связаны с работодателем такими условиями, как каждодневное выполнение работы, соблюдение трудового распорядка, не учитывается их квалификация, не устанавливаются должности. Единственные обязательные требования по гражданско-правовому договору – соблюдение сроков, достижение определенного результата и качество труда.

В соответствии с Трудовым кодексом Российской Федерации (ТК РФ) в трудовых договорах, заключаемых с работниками организаций, определяются:

✓ позиция, на которую принимается работник, с указанием

структурного подразделения, профессии, должности и квалификации работника;

✓ срок, на который заключается договор (неопределенный (бессрочный договор) или определенный, на время выполнения конкретной работы);

✓ срок действия договора, начало работы, сроки испытания;

✓ обязанности, выполняемые работником;

✓ основные характеристики работы и требования к уровню их выполнения по объему работ, качеству обслуживания, уровню выполнения норм и нормированных заданий, соблюдению правил охраны труда, выполнению смежных работ в целях обеспечения взаимозаменяемости;

✓ организация труда работника, оборудование рабочего места в соответствии с правилами охраны труда и техники безопасности;

✓ другие условия.

Следует отметить, что в трудовом договоре не приводятся конкретные результаты работ, отсутствуют сведения о приемке-передаче выполненных работ с соответствующим оформлением актов, не указываются ответственность сторон и штрафные санкции.

Исходя из вышеизложенного, если налоговые органы обнаружат при проверке учреждения, что договор содержит признаки трудового, а не гражданско-правового договора, то они исчислят ЕСН с суммы договора в полном размере, а также пени и штрафы за неуплату сумм этого налога (ст. 120 НК РФ).

Занижение ЕСН может быть выявлено и при анализе расчетов с подотчетными лицами. В ходе проверки налоговый инспектор может потребовать приказы, в соответствии с которыми руководитель учреждения определяет круг подотчетных лиц, а также сроки возврата неизрасходованных сумм, авансовые отчеты и данные аналитического учета по счету 208 00 000 «Расчеты с подотчетными лицами» (Инструкция по бюджетному учету, утв. приказом Минфина России от 10 февраля 2006 г. № 25н).

Поиск возможных нарушений инспектор будет вести параллельно по двум направлениям. В первую очередь он проанализирует авансовые отчеты, к которым приложены документы, свидетельствующие о выплатах в пользу физических лиц (речь идет об актах выполненных работ по гражданско-правовым договорам, а также расходных кассовых ордерах или платежных ведомостях). Чаще всего такие способы расчетов практикуются, когда нештатные сотрудники привлекаются к выполнению каких-либо разовых работ на удаленных объектах. Выбрав эти документы, инспектор проверит, включены ли

подобные выплаты в налоговую базу.

Следующий шаг – изучение авансовых отчетов, сданных в бухгалтерию с опозданием. Сопоставив их с корреспонденцией по счету 208 00 000 «Расчеты с подотчетными лицами», инспектор установит, не «превратились» ли какие-либо подотчетные суммы в доходы сотрудников. Если приказа, которым установлены конкретные сроки возврата неизрасходованных средств, нет, инспектор сошлется на п. 11 Порядка ведения кассовых операций, где записано, что подотчетное лицо обязано вернуть остаток непотраченной суммы в течение трех рабочих дней по истечении срока, на который она была выдана. И хотя в НК РФ такой вид доходов в составе объектов обложения ЕСН прямо не назван, инспектор будет настаивать на том, чтобы просроченные подотчетные суммы увеличивали налоговую базу, заодно он проверит и целевое расходование подотчетных средств. Не исключено, что, обнаружив плохо оформленные подтверждающие документы, он расценит их как «маскировку» личных доходов работника.

В ходе проверок могут быть выявлены и чисто арифметические ошибки, описки и различные помарки в расчетах по налогу. Внешний осмотр первичных учетных документов позволяет инспектору оценить, тщательно ли ведется учет. Если данные аккуратно переносятся из одного документа в другой, в расчетах нет арифметических ошибок, и на каждом документе стоят дата и подпись руководителя, это ослабит бдительность проверяющего и придирок с его стороны не будет. Наоборот, сомнительные бумаги с подчистками или помарками вызовут у него подозрения, и он станет более активно искать нарушения.

Большое внимание со стороны проверяющих уделяется проверке правильности составления расчета для применения регрессивных ставок по налогу и обоснованности применения вычетов. На этой стадии проверки инспектор сравнивает начисленные и уплаченные суммы страховых пенсионных взносов и сопоставляет их с суммами налоговых вычетов, которые были отражены в текущей и годовой отчетности. Начисление пенсионных взносов проверяется по суммарному тарифу – 14 %.

Федеральный закон № 70-ФЗ с 1 января 2005 г. внес изменения в главу 24 НК РФ. В частности, в ст. 241 НК РФ изменены ставки налога, в том числе для исчисления суммы налога, подлежащего уплате в федеральный бюджет, – максимальная ставка ЕСН, уплачиваемого в федеральный бюджет, составляет 20 %. Ставка пенсионных взносов осталась прежней – 14 %. При этом механизм исчисления ЕСН в федеральный бюджет, установленный абз. 2 п. 2 ст. 243 НК РФ, не изменился и

предусматривает начисление суммы налога, подлежащего уплате в федеральный бюджет, исходя из налоговой базы и ставок налога, определенных п. 1 ст. 241 НК РФ. Согласно п. 2 ст. 243 НК РФ, из начисленной к уплате в федеральный бюджет суммы налога вычитается сумма начисленных за тот же период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, определенных исходя из тарифов страховых взносов, предусмотренных Федеральным законом № 167-ФЗ.

Таким образом, из начисленной суммы налога, подлежащей уплате в федеральный бюджет по ставке 20 %, установленной пп. «а» п. 5 ст. 1 Федерального закона № 70-ФЗ, сумма страховых взносов, начисленных по максимальному тарифу 14 %, может быть вычтена в полном объеме. Соответственно, отношение начисленных страховых взносов к начисленным суммам ЕСН в федеральный бюджет будет определяться как $^{14}/_{20}$, или $^{7}/_{10}$.

Если с помощью этого алгоритма инспектор не выйдет на искомую величину, он будет выяснять причину, для чего ему придется проверить всю кадровую документацию. Ведь отклонение от «стандартного» тарифа означает, что учреждение пользуется регрессивной шкалой, а установить, насколько обоснованно применяются пониженные тарифы пенсионных взносов, можно будет только после изучения половозрастной структуры всего персонала организации.

При проверке правильности начисления ЕСН анализируются первичные учетные документы по той или иной выплате, регистры бухгалтерского учета и распорядительные документы по организации. Инспекторы могут потребовать для проверки:

а) положения, инструкции по организации оплаты труда;

б) штатное расписание;

в) постановления, приказы, распоряжения, коллективный договор (при его наличии), иные решения по организации работ по выплате заработной платы, премий, материальной помощи и иных вознаграждений;

г) заявления работников на выплаты;

д) кассовые документы по выплате заработной платы и различных пособий, расчетные и расчетно-платежные ведомости;

е) договоры, по которым предусмотрена выплата заработной платы или иных вознаграждений, в том числе договоры гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ (оказание услуг).

При проверке правильности формирования налоговой базы по ЕСН используются лицевые счета, карточки-справки, книги по расчетам с рабочими и служащими, расчетно-платежные и платежные ведомости на выдачу заработной платы, премий,

пособий и т. п., сводные (накопительные) ведомости по начислению всех видов заработка, книги приказов и распоряжений учреждения, в соответствии с которыми производятся выплаты материальной помощи и премий, договоры подряда и поручения, главная книга, кассовые и банковские документы по выплате заработной платы, карточки учета сумм начисленных выплат и ЕСН.

Проводить проверку вышеназванных документов рекомендовано соответствующими внутренними нормативными актами налоговых органов. В частности, инспекторы руководствуются Методическими рекомендациями, утвержденными приказом МНС России от 17 ноября 2003 г. № БГ-4-05/31дсп «Об утверждении Методических рекомендаций по проведению выездных налоговых проверок лиц, производящих выплаты физическим лицам».

Проверке всех перечисленных документов и оценке их «качества» инспектор, безусловно, уделит повышенное внимание. Но не все из них организации используют в своей деятельности (например, коллективный договор может быть только в крупных организациях и учреждениях). Необходимо напомнить и о том, что форма индивидуальной карточки, утвержденная приказом МНС России № САЭ-3-05/443, не обязательна. Учреждение вправе организовать персональный учет ЕСН по своему усмотрению – главное, чтобы данные, зафиксированные в карточках, позволяли безошибочно рассчитать налог.

Суммы, подлежащие перечислению в бюджет по результатам выездных налоговых проверок, указываются в актах проверок. При этом в решении налогового органа по акту проверки помимо сумм доначисленного налога должны быть также указаны суммы пени на доначисленные суммы ЕСН, рассчитанные до даты составления акта проверки включительно, и суммы налоговых санкций.

По результатам выездной налоговой проверки по истекшим налоговым периодам при обнаружении ошибок в правильности формирования налоговой базы по ЕСН налогоплательщику должны быть предъявлены ко взысканию:

✓ неуплаченная или не полностью уплаченная сумма ЕСН;

✓ пеня в размере $^{1}/_{360}$ установленной ставки рефинансирования ЦБ РФ за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога, начиная со следующего за установленным законодательством дня уплаты налога (ст. 75 НК РФ);

✓ предусмотренный ст. 122 НК РФ штраф в размере от неуплаченной суммы налога.

За выявленное нарушение, выразившееся в неуплате или неполной уплате сумм налога, в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия) штраф составляет 20 % от неуплаченных сумм налога. В частности, он применяется:

✓ при невключении в налогооблагаемую базу сумм полной или частичной оплаты товаров (работ, услуг, имущественных или иных прав), предназначенных для физического лица-работника или членов его семьи, включая оплату коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения, оплату страховых взносов по договорам добровольного страхования, определенных п. 1 ст. 237 НК РФ;

✓ неправильном применении ставки ЕСН (в нарушение п. 1 ст. 241 НК РФ);

✓ занижении налоговой базы из-за неправильного применения льгот, неверной квалификации выплат, освобождаемых от налогообложения согласно ст. 238 НК РФ, и др.

Обнаружив нарушения, определенные п. 1 ст. 122 НК РФ и совершенные умышленно, контролирующий орган применяет к налогоплательщикам штраф в размере 40 % от неуплаченных сумм налога (п. 3 ст. 122 НК РФ).

В случае, если налогоплательщик до проведения выездной налоговой проверки самостоятельно выявил не учтенную ранее сумму заниженной базы для начисления ЕСН, доначислил и перечислил налог, внес исправительные записи в бухгалтерский учет и отчетность, взыскание штрафа по ст. 122 НК РФ не производится. В данном случае налогоплательщик освобождается от ответственности в соответствии со ст. 81 НК РФ, согласно п. 1 которой он обязан внести необходимые дополнения и изменения в налоговую декларацию при самостоятельном обнаружении в уже представленной налоговому органу налоговой декларации неотражения или неполноты отражения сведений, а равно ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате. В соответствии с п. 4 этой же статьи налогоплательщик освобождается от ответственности, если:

✓ необходимые исправления в налоговую декларацию внесены по истечении срока ее подачи и срока уплаты налога, но до момента, когда он узнал об обнаружении налоговым органом обстоятельств, предусмотренных п. 1 ст. 81 НК РФ, либо о назначении выездной налоговой проверки;

✓ до подачи заявления о таких исправлениях уплатил недостающую сумму налога и пени.

Исходя из вышеизложенного, если налогоплательщик

исправил ошибки до проведения выездной налоговой проверки, то по ее результатам может производиться только начисление пени. Других вариантов для «прощения» налогоплательщика и предоставления ему возможности исправить выявленные при проверке ошибки системой администрирования налога не предусмотрено, так как расчеты и декларации по налогу уже лежат в лицевом счете, в котором отражаются все начисления и перечисления за отчетный (налоговый) период. В лицевой счет налогоплательщика, как одну из частей электронной информационной базы, ведущейся в налоговых органах, заносятся данные, указанные в принятых от налогоплательщика декларациях и расчетах, а также поступившие из банков. Таким образом, своевременность уплаты ЕСН также проверяется с учетом лицевого счета налогоплательщика и контролируется по платежным документам и выпискам банка.

Из данного анализа можно сделать вывод, что созданная система администрирования ЕСН доказала свою эффективность в современных условиях (об этом говорят и статистические данные по собираемости в бюджеты налога). Нормативная и методическая база документальных проверок успешно применяется в реальных условиях деятельности организаций и учреждений, но все-таки требует существенного совершенствования. И даже сейчас, когда система администрирования ЕСН действует уже более шести лет, ФНС России выпускает новые документы, призванные сориентировать инспекторов на поиск правонарушений, связанных с начислением и уплатой ЕСН. Контроль за этими процессами со стороны Минфина России и налогового ведомства усиливается.

Для успешного осуществления налогового администрирования единого социального налога важным аспектом выступает информационное взаимодействие налоговых органов с внебюджетными фондами. Так, выделяются основные принципы и формы обмена информацией:

✓ взаимный обмен сведениями, представляющими интерес для налоговых органов и внебюджетных фондов, и непосредственно связанными с выполнением задач и функций, возложенных на них законодательными и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации;

✓ проведение совместных экспертиз и консультаций по вопросам изменения и разработки нормативно-правовых актов, которые имеют непосредственное отношение к выполнению налоговыми органами и внебюджетными фондами обязанностей;

✓ создание совместных рабочих групп и совместное участие в семинарах по вопросу взаимодействия;

✓ строгое соблюдение государственной, служебной и иной охраняемой законом тайны с учетом требований ст. 102 НК РФ;

✓ своевременность представляемой информации;

✓ обязательность и безупречность исполнения достигнутых договоренностей;

✓ обеспечение защиты информации и контроля доступа к ней.

Контрольные вопросы

1. Какова цель введения единого социального налога?
2. Какой вычет применяется при уплате налогоплательщиком ЕСН?
3. С какой целью проводится выездная налоговая проверка?
4. Какие документы может потребовать инспектор для проверки?
5. В каких случаях налогоплательщик освобождается от ответственности?
6. Каковы основные принципы и формы обмена информацией?

11.6. Администрирование таможенных платежей

Либерализация внешнеэкономической деятельности (ВЭД) создала мощные стимулы для развития торговых отношений России с зарубежными странами. Появились возможности ведения внешней торговли не только на уровне государства, но и на уровне отдельных организаций и индивидуальных предпринимателей.

Особая роль внешнеэкономического сектора в значительной степени была обусловлена ориентацией важнейших отраслей экономики на внешний рынок. Резкое сокращение в 1990-х гг. внутреннего спроса стимулировало экспортные поставки производимых в стране товаров. Кроме того, в условиях глубокого спада производства закупки по импорту восполняли спрос на различные виды товаров, который не мог быть удовлетворен отечественными производителями.

Во многом благодаря этим факторам с начала 1990-х гг. и до настоящего времени внешняя торговля – одна из наиболее динамично развивающихся сфер деятельности.

В связи с тем, что внешняя торговля товарами характеризовалась хорошими показателями, она стала рассматриваться в качестве одного из наиболее перспективных источников бюджетных доходов. Поскольку с 1992 г. государственная монополия на внешнюю торговлю товарами была ликвидирована, был взят курс на то, что доходы государства от внешней торговли будут поступать преимущественно от платежей, носящих фискальный характер и уплачиваемых участниками ВЭД. Так начала формироваться система обязательных платежей, уплачиваемых в основном в связи с перемещением товаров через таможенную границу и администрируемых таможенными органами России. Они получили название «таможенные платежи» (рис. 11.2).

За годы проведения экономических реформ в России фискальная значимость внешней торговли существенно повысилась: суммарный удельный вес доходов от таможенных платежей составляет около $^1/_3$ доходов федерального бюджета.

В настоящее время перечень таможенных платежей установлен ст. 318 Таможенного кодекса РФ.

Таможенные платежи
Ввозная таможенная пошлина
Вывозная таможенная пошлина
НДС, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию РФ
Акциз, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию РФ
Таможенные сборы
за таможенное оформление
за таможенное сопровождение
за хранение

Рис. 11.2. Виды таможенных платежей

Кроме того, существуют предусмотренные законодательством о специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных мерах при импорте товаров специальные, антидемпинговые и компенсационные пошлины. Официально они не относятся к таможенным платежам, хотя при их уплате и используется ряд правил, установленных для ввозных таможенных пошлин.

После изучения перечня таможенных платежей необходимо обратить внимание на то, что часть из них, а именно – ввозная и вывозная таможенные пошлины, а также таможенные сборы не включены в группы налогов и сборов, предусмотренные НК РФ.

Это стало возможно из-за того, что с 1 января 2005 г. вступили в силу положения Федерального закона от 24 июля 2004 г. № 95-ФЗ, а также изменения бюджетного законодательства, согласно которым таможенная пошлина и таможенные сборы потеряли статус налогов и сборов и стали квалифицироваться в качестве неналоговых доходов федерального бюджета. При этом указанные платежи не были лишены признаков налогов и сборов: они уплачиваются в рамках государственно-властных отношений, уплата носит обязательный характер, платежи обладают большинством элементов налогообложения.

При обсуждении этих изменений в Государственной Думе они были позиционированы как технические и, следовательно, вполне безобидные и для государства, и для налогоплательщиков.

Однако такие решения «представляются небесспорными вследствие следующих соображений. Статус налога, определенный Налоговым кодексом (НК РФ), позволяет четко установить элементы налогообложения, обеспечивается

обязательность уплаты, а также устанавливаются единые требования. Статус платежа нередко приводит к уклонению от его уплаты, а также к значительной разнице в размерах платежей при фактически равных исходных позициях плательщиков»[69].

Кроме того, нарушается принцип единства налоговой системы страны. Фактически государство признало, что установленные в ст. 13–15 НК РФ перечни налогов и сборов неисчерпывающие. Формально сохраненный подход, в соответствии с которым ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать платежи, обладающие признаками налогов или сборов, но не предусмотренные Налоговым кодексом либо установленные в ином порядке, чем это определено Налоговым кодексом, носит теперь преимущественно декларативный характер. Введение не обладающих статусом, но имеющих признаки налогов и сборов таможенных пошлин и сборов, вероятно, не соответствует Конституции РФ (ст. 57), которая предусматривает возможность установления государством обязательных платежей, являющихся или налогами, или сборами. Для налогоплательщиков неопределенный правовой статус таможенных пошлин и сборов означает принципиальную невозможность применять при их уплате нормы части первой НК РФ. При этом положения таможенного законодательства часто носят рамочный характер и не сформулированы так, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить.

Нормативное регулирование таможенных платежей: разграничение налогового и таможенного законодательства

Современная система таможенных платежей стала формироваться в нашей стране в начале 1990-х гг., т. е. до принятия Конституции РФ и за несколько лет до введения в действие части первой Налогового кодекса.

Для реализации закрепленных в Конституции РФ и НК РФ принципов налоговой системы потребовались изменения и в регулировании таможенных платежей.

Таким образом, после введения в действие части первой НК РФ была предпринята попытка приведения в соответствие с принципами налоговой системы таможенных платежей, являющихся налогами или сборами (таможенные пошлины, НДС и акцизы, уплачиваемые в связи с перемещением товаров через границу, часть таможенных сборов).

Однако предусмотренные Налоговым кодексом подходы, не в полной мере учитывающие особенности таможенного налогообложения, создали предпосылки для обоснования другого направления государственной политики в этой сфере, которое

смогло получить развитие с учетом не только продолжения налоговой реформы, но и в рамках административной реформы, работы над вступившим в силу с 1 января 2004 г. Таможенным кодексом, изменений законодательства, связанных с официально заявленной целью вступления России во Всемирную торговую организацию (ВТО) и вытекающей из этого необходимости приведения национального законодательства в соответствие с соглашениями ВТО.

К сожалению, работа по присоединению к ВТО и связанные с этим изменения законодательства происходят в условиях отсутствия не только официальных комментариев соглашений ВТО, но даже и официальных переводов указанных соглашений на русский язык. Как следствие, высказывается мнение, что происходящие изменения направлены не столько на интеграцию России в мировую экономику, сколько на формирование особой системы регулирования таможенных платежей, существенно отличающейся от законодательства о налогах и сборах.

Так, во вступившем в силу с 1 января 2004 г. Таможенном кодексе РФ предпринята попытка создания особой системы фискального обложения, фактически параллельная существующей налоговой системе.

Хотя значительная часть таможенных платежей обладает признаками налогов или сборов, тем не менее в соответствии со ст. 2 НК РФ **к отношениям, связанным с таможенными платежами, законодательство о налогах и сборах не применяется, если иное не предусмотрено НК РФ.**

В то же время, согласно ст. 3 ТК РФ, **при регулировании отношений по уплате таможенных платежей таможенное законодательство должно применяться в части, не урегулированной законодательством о налогах и сборах.**

При этом после вступления в силу Таможенного кодекса РФ из Налогового кодекса было исключено большинство норм, распространяющих его действие на таможенные платежи.

Подобные решения означают, что участники ВЭД, перемещающие через границу товары, при уплате таможенных платежей в большинстве случаев должны руководствоваться положениями таможенного законодательства, которые хотя на первый взгляд и кажутся вполне либеральными, как правило, не соответствуют основным началам нашей налоговой системы.

В случаях, когда нормы таможенного законодательства выгодны налогоплательщикам, таможенные органы настаивают на том, что воспользоваться ими нельзя, так как эти вопросы по-другому решены в налоговом законодательстве.

Для лучшего понимания проблемы разграничения налогового

и таможенного законодательства в сфере таможенных платежей рассмотрим две практические ситуации.

Ситуация 1

В Российскую Федерацию ввозится товар, подлежащий обложению таможенными платежами, в том числе НДС. В соответствии со ст. 160 НК РФ налоговая база по НДС при ввозе товаров определяется как сумма таможенной стоимости товаров, подлежащих уплате таможенной пошлины и акцизов (по подакцизным товарам). Однако в соответствии со ст. 322 Таможенного кодекса РФ налоговой базой для целей исчисления таможенных платежей, в том числе и НДС, являются только таможенная стоимость товаров и (или) их количество.

Таможенный кодекс РФ, содержащий в данном случае более выгодные для налогоплательщика нормы, был принят позднее Налогового кодекса РФ. Однако воспользоваться формально действующими либеральными положениями ТК РФ нельзя, так как этот вопрос урегулирован НК РФ, а значит, исходя из абз. 2 ст. 2 НК РФ и абз. 3 п. 1 ст. 3 Таможенного кодекса РФ налогоплательщик должен руководствоваться нормами налогового законодательства.

Ситуация 2

Участник ВЭД, планирующий ввоз в Российскую Федерацию в качестве вклада в уставный капитал технологического оборудования, выяснил, что ФТС России (Государственным таможенным комитетом) выпущен ряд подзаконных актов, которые не позволяют воспользоваться законодательно установленной для таких товаров льготой, поскольку содержат дополнительные требования и ограничения, не предусмотренные законодательством.

Налогоплательщик обратился в Минфин России, рассчитывая получить разъяснение налогового законодательства (пп. 7 п. 1 ст. 150 НК РФ), обязательное для таможенных органов.

Однако такое разъяснение не было получено в связи с тем, что ни в НК РФ, ни в Таможенном кодексе РФ четко не определены полномочия Минфина России по разъяснению вопросов уплаты таможенных платежей, а также необходимость для таможенной службы руководствоваться этими разъяснениями.

Таможенные органы как участник налоговых отношений, роль таможенных органов в администрировании налогов, сборов и таможенных пошлин. Хотя в соответствии с

налоговым законодательством таможенные органы имеют права и несут обязанности налоговых органов (ст. 34 НК РФ), на практике таможенное налогообложение и возможности таможенных органов по администрированию существенно отличаются от возможностей налоговых органов. Основная причина в том, что в отличие от финансово-хозяйственной деятельности, осуществляемой внутри страны, при перемещении товаров через границу участники ВЭД могут полноценно владеть, пользоваться и распоряжаться такими товарами, только если в их отношении таможенными органами осуществлена процедура «выпуск». Для этого товары должны пройти таможенное оформление. Таможенное оформление товаров, их налогообложение и выпуск – взаимосвязанные процедуры. Поэтому в случае возникновения спорной ситуации участник ВЭД столкнется с тем, что таможенные органы будут рассматривать его товары не как выпущенные в свободное обращение (ст. 149 Таможенного кодекса РФ), а только как выпущенные условно (ст. 151 Таможенного кодекса РФ).

В случае несогласия с требованиями таможенных органов (например, в части таможенной стоимости товаров, их кода в соответствии с Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности) или их своеобразной трактовкой норм законодательства перед налогоплательщиком встает дилемма: обращение в суд или решение проблем с оформлением и выпуском товаров для свободного обращения.

Кроме того, необходимо учитывать, что в отличие от НК РФ, не допускающего издание администрирующими ведомствами нормативно-правовых актов по налогообложению, в ст. 5 и 6 Таможенного кодекса РФ за таможенной службой сохранена возможность издания правовых актов (в том числе и по таможенным платежам). То есть служба выпускала и продолжает выпускать не только индивидуальные документы, но и акты, распространяющие свое действие на неопределенный круг лиц. В июле 2006 г. эти фактически всегда существовавшие полномочия были закреплены в новом Положении о федеральной таможенной службе[70].

Плательщики таможенных платежей. В отличие от Налогового кодекса, нормы которого в большинстве случаев позволяют четко определить налогоплательщика или плательщика сбора, Таможенный кодекс РФ (ст. 328) предусматривает, что плательщиками таможенных платежей, помимо декларантов, могут быть и иные лица, на которых возложены обязанности по уплате этих платежей (ответственные за уплату): таможенные брокеры, владельцы складов временного

хранения и таможенных складов, перевозчики и, как ни странно, лица, которые приобрели в собственность якобы незаконно ввезенные в Россию товары (п. 4 ст. 320 Таможенного кодекса РФ), т. е. обычные покупатели. Причем правоприменительная практика складывается так, что при возникновении спорных ситуаций таможенные органы фактически «назначают» плательщиков по своему усмотрению. Например, если импортер пользовался услугами таможенного брокера, который в этом случае является ответственным за уплату таможенных платежей (п. 2 ст. 144, п. 1 ст. 320 Таможенного кодекса РФ), таможенный орган при невозможности или незаинтересованности взыскать платежи с брокера направляет требование об их уплате участнику внешней торговли – импортеру.

Кроме того, таможенное законодательство в отличие от налогового допускает возможность уплаты таможенных платежей любым заинтересованным лицом (п. 2 ст. 328 Таможенного кодекса РФ). Таким лицом может быть, например, организация-покупатель ввезенного в Россию товара на внутреннем рынке, которая производит уплату таможенных платежей в счет частичной оплаты по договорам с организацией-импортером. Однако в этом случае возможности уплаты таможенных платежей любым заинтересованным лицом слабо увязаны с нормами налогового законодательства, поскольку при такой уплате достаточно велика вероятность возникновения спора с налоговыми органами о правомерности предъявления импортером к вычету НДС, уплаченного в связи с ввозом товаров не непосредственно импортером, а его покупателем. При возникновении такого спора налоговые органы могут настаивать на том, что организация-импортер не имеет права на вычет уплаченного при ввозе НДС в связи с отсутствием реально понесенных при этом затрат. Импортерам в таких случаях приходится отстаивать право на вычет в судах. Суды часто их поддерживают, отмечая следующее: тот факт, что предъявленные к вычету суммы уплачены третьим лицом, не исключает права налогоплательщика на вычет и не свидетельствует об отсутствии у него реальных затрат по НДС, поскольку Таможенный кодекс РФ предусматривает возможность исполнения обязанности по уплате таможенных платежей (в том числе НДС) третьими лицами. При этом обращается внимание на то, что третьи лица вправе уплатить за налогоплательщика налог, а налогоплательщик считается исполнившим обязанность по уплате налога при соблюдении определенных условий: подтверждении наличия взаимных обязательств между налогоплательщиком и третьим лицом; фактической уплате НДС

в счет расчетов по гражданско-правовому договору; отражении в бухгалтерском учете погашения обязательств[71].

Ценообразование для целей обложения товаров таможенными платежами. Поскольку в ст. 20 и 40 НК РФ нет ссылки на то, что нормы этих статей распространяются на таможенные платежи, участники ВЭД при определении таможенной стоимости как налоговой базы перемещаемых через границу товаров вынуждены руководствоваться положениями таможенного законодательства, которым установлены особые подходы к взаимозависимости и ценообразованию. Так, после принятия новой редакции Федерального закона от 8 ноября 2005 г. № 144-ФЗ «О таможенном тарифе» было установлено, что в целях определения таможенной стоимости взаимосвязанными (фактически синоним взаимозависимых) лицами могут быть признаны, например, многие деловые партеры. Это ведет к тому, что у российских участников ВЭД, признанных взаимосвязанными с зарубежными поставщиками, возникают серьезные проблемы при попытке определения таможенной стоимости по стоимости сделки с ввозимыми товарами. Таможенные же органы в этом случае часто настаивают на использовании так называемого резервного метода определения таможенной стоимости, который часто основан на справочной информации, имеющей мало общего с реальными ценами конкретных сделок.

Исполнение обязанности по уплате таможенных платежей. Определение момента, когда обязанность по уплате налога считается исполненной, – одна из наиболее серьезных проблем как для налогового законодательства, так и для правоприменения. Тема эта неоднократно рассматривалась Конституционным Судом РФ, который подтвердил, что обязанность по уплате налога исполнена именно после предъявления в банк поручения на уплату налога, как это определено в ст. 45 НК РФ, а не в связи с поступлением денежных средств в бюджет[72].

Однако ст. 45 НК РФ в отношении уплаты таможенных платежей не применяется, поскольку в ней отсутствуют нормы, прямо предусматривающие ее распространение на таможенные платежи. Здесь действует особый механизм, предусмотренный Таможенным кодексом РФ.

Формально положения Таможенного кодекса РФ, устанавливающие, когда обязанность по перечислению таможенных платежей исполнена, похожи на нормы ст. 45 НК РФ. Так, в пп. 1 ст. 332 Таможенного кодекса РФ говорится о том, что обязанность по уплате считается исполненной после списания денежных средств со счета в банке. Однако подобные нормы

следует рассматривать во взаимосвязи с другими положениями таможенного законодательства, касающимися процедуры выпуска внешнеторговых товаров.

Так, в соответствии с п. 2 ст. 149 и п. 4 ст. 151 Таможенного кодекса РФ **в случае непоступления таможенных платежей на счет таможенного органа товары считаются выпущенными условно**. При этом, согласно пп. 2 п. 1 ст. 337 Таможенного кодекса РФ, таможенный орган вправе потребовать предоставления обеспечения уплаты таможенных платежей.

Указанные положения означают, что таможенные органы на законных основаниях могут считать, что таможенные платежи не уплачены до тех пор, пока денежные средства не поступили на их счета.

Подобный подход, касающийся особого порядка определения момента исполнения обязанностей по уплате таможенных платежей, со всей очевидностью свидетельствует о нарушении баланса публичных и частных интересов. Фактически же в данном случае речь идет не столько о публичных, сколько о квазипубличных интересах администрирующего ведомства.

Льготы по уплате таможенных платежей. Один из важнейших принципов налогообложения – предоставление налоговых льгот законодателем, но не налоговыми органами, функции которых, в частности, состоят в контроле правильности применения льгот. Формально этот подход распространяется и на таможенные платежи. Однако из-за двусмысленных норм Таможенного кодекса РФ участники ВЭД сталкиваются с ситуацией, при которой в законодательстве установлена лишь возможность получения льготы, фактически же они предоставляются таможенными органами. Так, пользуясь институтом «условного выпуска» (ст. 151 Таможенного кодекса РФ), таможенные органы заявляют, что товары, ввезенные с Россию с предоставлением льгот, являются условно выпущенными, и продолжают осуществлять их администрирование, в том числе в части целевого использования. В правоприменении это ведет, например, к такой ситуации.

Ситуация 3

Подпунктом 7 ст. 150 НК РФ установлено освобождение от НДС технологического оборудования, комплектующих и запчастей к нему, ввозимых в Россию в качестве вклада в уставные капиталы организаций. Определение технологического оборудования законодательство не содержит. Отсутствует в НК РФ и указание на то, что Правительство РФ должно установить перечень видов такого оборудования. То есть, учитывая, что все

неустранимые сомнения должны трактоваться в пользу налогоплательщика, он должен иметь право по любому оборудованию, которое ввозится в качестве вклада в уставный капитал и будет отражено в составе основных средств получающей организации, воспользоваться освобождением.

Однако у таможенных органов существует свое представление о данной льготе. В приказе ГТК РФ от 7 февраля 2001 г. № 131 «Об утверждении Инструкции о порядке применения таможенными органами Российской Федерации НДС в отношении товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации» ведомство самовольно установило не предусмотренный законодательством перечень видов технологического оборудования, при ввозе которого может быть предоставлена льгота. В этом же приказе сказано, что товары, которые не вошли в перечень, но могут быть использованы как технологическое оборудование, тоже освобождаются от уплаты НДС, но только если служба примет соответствующее решение и доведет его до сведения региональных таможен. Знакомство же с перечнем, предложенным ГТК РФ, свидетельствует о том, что в него включены далеко не все товары, которые могли бы рассматриваться в качестве технологического оборудования.

Вообще таможенной службой часто выпускаются разъяснения, фактически сводящие на нет законодательно установленные льготы и возлагающие на участников ВЭД требования, не предусмотренные законодательством. Игнорировать такие разъяснения для налогоплательщиков, как правило, гораздо сложнее, чем в обычном налогообложении, поскольку невыполнение участниками ВЭД требований таможенных органов во многих ситуациях приведет к тому, что товары просто не будут выпущены в свободное обращение.

Кроме того, для льгот по таможенным платежам характерна важная методологическая проблема, имеющая место и в отношении льгот по обычным налогам. Речь идет о том, что существуют льготы в узком смысле, в законодательстве это названо налоговыми льготами или освобождениями. Вместе с тем существует большое количество всевозможных ситуаций, которые официально не отнесены к налоговым льготам, однако соответствуют их определению, сформулированному в п. 1 ст. 56 НК РФ: пониженные налоговые ставки, различные вычеты, возможности не включать в объект налогообложения те или иные операции. И часто непонятно, следует ли такие случаи квалифицировать как льготы и, соответственно, распространяется ли на них режим, установленный для льгот: возможность отказа,

права налогового органа по истребованию документов, подтверждающих право на налоговые льготы (п. 6 ст. 88 НК РФ) [73].

Льготы по уплате таможенных платежей также можно условно разделить на льготы в узком и широком смысле.

Льготы в узком смысле – это, например, операции, перечисленные в ст. 150 НК РФ «Ввоз товаров на территорию Российской Федерации, не подлежащий налогообложению». В отношении таких льгот недопустима ситуация, когда льгота предоставлена законодательством лишь номинально, фактически же она предоставляется таможенными органами, которые получили возможность решать, может налогоплательщик воспользоваться льготой или нет.

К льготам в широком смысле можно отнести оформление перемещаемых через границу товаров в различных таможенных режимах, большинство из которых предполагает пониженное налогообложение по сравнению с режимами «выпуск для внутреннего потребления» и «экспорт». В данном случае нормы законодательства, предусматривающие, что более «льготный» таможенный режим применяется с разрешения таможенного органа (ст. 157 Таможенного кодекса РФ), а обязанность подтверждать соблюдение условий помещения товаров под заявленный таможенный режим возлагается на участника ВЭД, представляются вполне оправданными.

Контроль правильности исчисления и уплаты таможенных платежей. Учитывая высокие показатели сумм таможенных платежей, поступающих в федеральный бюджет, достаточно часто делаются выводы о более эффективной работе таможенных органов по сравнению с налоговыми органами. Рассмотренные выше особенности администрирования таможенных платежей свидетельствуют о том, что таможенные органы обладают принципиально иными возможностями по сравнению с теми, которые предоставлены налоговым органам.

В разъяснениях специалистов таможенной службы даже высказана точка зрения о том, что один из важнейших принципов налоговой системы, согласно которому все неустранимые сомнения толкуются в пользу налогоплательщика, на таможенные правоотношения не распространяется и все сомнения здесь должны трактоваться в пользу государства[74].

Хотя, как уже было сказано, таможенные органы пользуются правами и несут обязанности налоговых органов (ст. 34 НК РФ), в большинстве случаев нормы общей части НК РФ, в том числе и раздела 5 «Налоговый контроль» на таможенные органы не распространяются. Вместо процедур налогового контроля,

которые с 1 января 2007 г. серьезно уточнены, во внешней торговле применяются процедуры таможенного контроля, которые предполагают возможность не осуществлять выпуск товара, в том числе признанного условно выпущенным, если не выполнены требования таможенных органов в отношении таможенных платежей или они не поступили на соответствующие счета. Все условно выпущенные товары считаются находящимися под таможенным контролем (п. 1 ст. 360 Таможенного кодекса РФ).

Очень важно и то, что требование об уплате таможенных платежей может быть направлено даже покупателям этих товаров на внутреннем рынке. Это можно сравнить с предоставлением налоговым органам права взыскивать налоги с покупателей, если они не были уплачены продавцами, администрирование которых при выявлении неуплаты невозможно.

После вступления в силу Таможенного кодекса РФ 2004 г. из НК РФ были исключены положения, регламентирующие налоговые проверки, проводимые таможенными органами. Теперь вместо налоговых проверок в сфере внешней торговли организуются таможенные ревизии, которые могут, например, проводиться в отношении лиц, осуществляющих на внутреннем рынке оптовую или розничную торговлю ввезенными товарами, и никакого отношения к внешнеэкономической деятельности не имеющих.

Можно констатировать, что в таможенном налогообложении большинство принципов, на основании которых сформирована наша налоговая система, не соблюдаются, так как многие практически важные для налогоплательщиков-участников ВЭД вопросы Налоговым кодексом не регулируются, а в таможенном законодательстве фактически создан «Налоговый кодекс – II».

Несоблюдение принципов налогообложения ведет к существенным искажениям в инструментах регулирования налоговой политики: налоговых ставках, льготах, санкциях, принципах формирования налоговой базы и т. д.

Учитывая, что в настоящее время участником ВЭД может стать любая российская организация и любой индивидуальный предприниматель, в практической работе очень важно быть в курсе особых правил, существующих в таможенном налогообложении внешней торговли товарами.

Контрольные вопросы

1. Какие виды таможенных платежей существуют?

2. Какова роль таможенных органов в администрировании налогов, сборов и таможенных пошлин?

3. Кто входит в число плательщиков таможенных платежей?

4. Каким образом классифицируют льготы по уплате таможенных платежей?

Ключи к тестам

Номер главы	Номер теста																				
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
2.2	б	б	г	г	б	б	в	г	в	а	а	б	б	б	а	а	а	а	в		
2.4	б	в	б	а	б	г	а	в	а	г	г	в	а	б							
3.1	б	а	а	а	а	б	б	б	в	г	а	в	в	в	б						
3.2	г	г	б	б																	
3.3	б	в	в	б	б	а, б, в	б	в	б	б	б	в	в	б	б	г					
4.2	б	б	б	б	а	г	а	г	г	б	г	б									
4.3	б	б	а	а	б	а	а	б	б	г	а	б	г	г	г	в					
4.4	а	в	а	а		в	г	в	а	г	г	б									
4.6	а	г	б	в	а	в	в	г	г	б	б										
4.7	г	г	а	б	г	б	б	б	а	в	а	б									
5.2	а	б	г	а	в	а	г	а													
5.3	г	а	г	в	г	б	б	б	в	г	г	г	а	б							
6.6	г	г	в	г	а, б	а, б	б	а	а, б, в	а, б, в	г	а, б, в	а, б, в	б	в						
7.4	б	г	г	г	в	а	б	г	г	в	б	г	б	г	а	а	г	г	а	а	в
8.2	б	а	г	а	б	в	б	в													
9.2	б	г	а	в	г																

Словарь терминов

Административные штрафы – вид ответственности, денежные взыскания, накладываемые на должностных лиц организаций (налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов), банков и иных лиц за правонарушения в области налогов.

Акт (налоговый) – официальный документ, составляемый по результатам налоговой проверки должностными лицами налогового органа в пределах их компетенции по установленной форме.

Арест имущества – способ обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов (сборов). Он применяется в случае, если есть достаточные основания полагать, что налогоплательщик предпримет меры, чтобы скрыться или скрыть свое имущество. Аресту подлежит только то имущество, которое необходимо и достаточно для исполнения требования об уплате налога.

Безнадежный долг по налогам – долг налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) перед бюджетом, взыскание которого не представляется возможным в силу причин юридического, социального и иного характера.

Визуальное наблюдение – наблюдение путем непосредственного обследования складских помещений, производственных подразделений, а также фиксации отдельных элементов изучаемого процесса в определенный временной период (хронометраж и др.).

Внесудебный порядок взыскания налогов (сборов) – принудительное взыскание недоимок и задолженности по пеням и штрафам с налогоплательщиков-организаций и индивидуальных предпринимателей без решения суда, на основании решения руководителя (или заместителя) налогового органа.

Внутриведомственный контроль налоговых органов – мониторинг законности, правомерности и эффективности решений и действий, структурных подразделений и непосредственно работников ведомства при реализации своих должностных полномочий.

Внутриведомственный налоговый аудит – независимое экспертное досудебное рассмотрение специально уполномоченным специалистом налогового органа заявленных в установленном действующим законодательством порядке возражений по акту налогового контроля, заявлений и жалоб

физических и юридических лиц на действия или бездействие налоговых органов и др.

Возврат налогов – возвращение ошибочно, незаконно взысканных налогов пострадавшим лицам в результате обжалования решений налоговых органов, а также ошибок, допущенных самим налогоплательщиком при заполнении декларации, перечислении денежных средств, и др.

Грубое нарушение правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения – отсутствие первичных документов, или счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

Давность привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения – срок, по истечении которого лицо не может быть привлечено к ответственности за налоговые правонарушения. В соответствии с Налоговым кодексом этот срок не может превышать трех лет.

Декларация налоговая – заявление лица, привлекаемого для уплаты налога о размере его дохода, имущества и причитающихся с него налогов (сборов) за налоговый период.

Дистанционный контроль осуществляется автоматически после проведения каждой проверки внутреннего аудита на основе планов мероприятий по устранению нарушений, представляемых проверенными управлениями, а также ежеквартальных отчетов о его выполнении.

Документальный контроль – проверка налоговой и бухгалтерской отчетности и документов, представленных налогоплательщиком.

Должностное лицо налогового орган – лицо, постоянно, временно или по специальному полномочию осуществляющее функции налогового органа в соответствии с предоставленными полномочиями.

Единый государственный реестр налогоплательщиков (ЕГРН) – информационная система государственных баз данных учета налогоплательщиков, ведущихся ФНС России и ее территориальными налоговыми органами на основе единых методологических и программно-технических принципов и документированной информации, поступающие в эти органы. Сведения, содержащиеся в ЕГРН, составляют налоговую тайну.

Законный представитель налогоплательщика организации – лицо, уполномоченное представлять данную

организацию на основании закона или ее учредительных документов.

Законный представитель налогоплательщика физического лица – лицо, выступающее в качестве его представителя в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации.

Залог имущества – один из способов обеспечения обязанности по уплате налогов (сборов). Применяется при предоставлении налогоплательщику отсрочки (рассрочки) по налогу и инвестиционному налоговом кредиту.

Идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) – цифровой код, присваиваемый каждому налогоплательщику (плательщику сборов) при постановке на учет в налогом органе.

Излишне уплаченный налог – сумма налога, которую уплатил налогоплательщик сверх своих налоговых обязательств. Излишне уплаченная сумма налога (сбора), а также пеней, согласно ст. 78 Налогового кодекса, подлежит возврату налогоплательщику по его письменному заявлению. Срок давности возврата налога – три года с даты уплаты налога.

Излишне взысканный налог – налог, уплаченный налогоплательщиком по требованию налогового органа при принудительном взыскании налога (недоимки) и при условии, что обжалование налогоплательщиком в суде (арбитражном суде) действий налогового органа привело к признанию этих действий неправомерными. Излишне взысканная сумма налога (сбора), а также соответствующих пеней и штрафов подлежит возврату налогоплательщику по его письменному заявлению. Срок возврата излишне взысканного налога, а также соответствующих пеней и штрафов – один месяц со дня подачи заявления в налоговый орган. В случае обжалования решения налогового органа о взыскании налога или подачи иска в суд (арбитражный суд) возврат налога происходит по решению суда (арбитражного суда). При этом срок давности возврата составляет три года со дня принятия решения налогового органа о взыскании и направления требования об уплате налога. На сумму излишне взысканного налога начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ. Налоговый орган обязан начислить проценты за дни, начиная со дня взыскания и по день возврата. Для осуществления возврата налоговый орган принимает решение о возврате и направляет это решение в Управление Федерального казначейства для осуществления возврата.

Изменение срока уплаты налога – перенос установленного срока уплаты налога или сбора на более поздний срок с единовременной (отсрочка) или поэтапной (рассрочка) уплатой

налогоплательщиком суммы задолженности. Он предоставляется в форме отсрочки или рассрочки, инвестиционного налогового кредита. Отсрочка и рассрочка по федеральным налогам (сборам) на срок от одного года до трех лет находится в компетенции Правительства РФ. Инвестиционный налоговый кредит предоставляется налогоплательщику на срок от одного года до пяти лет. Основание для его предоставления – проведение организацией научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ, технического перевооружения собственного производства и т. п.

Инвентаризация – способ проверки фактических остатков основных средств, товарно-материальных ценностей, денежных средств и состояния расчетов, их соответствия данным бухгалтерского учета на определенную дату. Весьма актуально проведение инвентаризации, если организация является плательщиком налога на имущество, транспортного налога.

Инвестиционный налоговый кредит (ИК) – это перенос срока уплаты налога (его отсрочка) на более поздний срок (от одного года до пяти лет). Инвестиционный налоговый кредит предоставляется налогоплательщику организации. Основание для предоставления ИК – проведение организацией научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ, технического перевооружения собственного производства и т. п. ИК предоставляется за определенную плату: в размере от $^1/_2$ до $^3/_4$ действующей в период ИК ставки рефинансирования ЦБ РФ.

Карточка расчетов с бюджетом (КРСБ) – лицевой счет, который открывается налогоплательщику (плательщику сбора и налоговому агенту) в налоговом органе, в котором он поставлен на учет. КРСБ открывается по каждому уплачиваемому им налогу (сбору). На КРСБ ведется учет начисленных и потупивших сумм налогов (сборов), пеней, штрафов, их возвратов, а также отсроченных сумм налоговых платежей, исчисляется сальдо расчетов с бюджетом (недоимка или переплата).

Контроль исполнения – объективная и систематическая проверка фактических данных (документов) для оценки работы хозяйствующего субъекта, полноты исполнения возложенных на него функций, программы его деятельности в будущем. Цель такого контроля – обеспечение органов, осуществляющих надзор за деятельностью данного хозяйствующего субъекта, информацией, необходимой для принятия решений по устранению выявленных недостатков или коррекции направлений его развития.

Косвенный метод контроля заключается в оценке эффективности внутриведомственного контроля на основе

результатов анализа планов мероприятий проверенных налоговых органов об устранении выявленных проверками нарушений, динамики количественных и качественных показателей эффективности работы налоговых органов за период, прошедший после окончания проверок. Данный метод контроля в основном используется при проведении дистанционного контроля.

Метод анализа показателей контрольной работы применяется непосредственно для оценки работы налогового органа в рамках осуществления каждого из видов внутриведомственного контроля.

Налоговый паспорт региона – документ, содержащий социально-экономическую информацию о регионе, а также сведения о налоговых поступлениях в бюджетную систему. Способствует более достоверному определению налоговых баз, повышению качества налогового планирования и установлению более реальных значений индикативных показателей по мобилизации налоговых поступлений в бюджетную систему.

Налоговый потенциал – качественная характеристика, отражающая способность некой совокупности субъектов налоговых отношений сформировать массу (поток) налоговых платежей при условии, что правовое поле и экономическая система налогообложения заданы. Налоговый потенциал в прикладном значении представляет собой финансовые ресурсы, которые через систему налогообложения и в соответствии с действующим законодательством должны поступить в бюджет. Налоговый потенциал в методическом плане представляет собой информационную базу, позволяющую разработать экономически обоснованные поступления налогов и сборов в бюджетную систему.

Налоговая проверка – законодательно установленная форма налогового контроля, осуществляемого налоговыми органами над полнотой и своевременностью уплаты налогов (сборов) и других обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации.

Налоговая санкция – мера налоговой ответственности за нарушение налогового законодательства, установленная НК РФ. Санкции дифференцируются в зависимости от вида налоговых правонарушений, степени вины налогоплательщика, а также соизмеряются с реальным ущербом, нанесенным государству неуплатой (неполной уплатой) налогов. Налоговые органы обращаются в суд с требованием о взыскании налоговой санкции в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате штрафа. В суде налоговому органу следует доказать не только факт налогового правонарушения, но и вину

налогоплательщика (иного обязанного лица).

Налоговая тайна – сведения о налогоплательщике (плательщике сборов, налоговом агенте), не подлежащие разглашению.

Налоговое уведомление – письменный документ, направляемый налогоплательщику, как правило, физическому лицу, извещающий его о необходимости уплаты налога (пени) и сроках его уплаты. Оно направляется налогоплательщику, когда расчет налоговой базы производится налоговым органом (например, по налогу на имущество физических лиц и др.). При этом обязанность по уплате налога возникает не ранее даты получения налогового уведомления.

Налоговые правонарушения – деяния, направленные против установленного порядка уплаты налога (сбора), которые влекут применение налоговых санкций. Налоговыми правонарушениями признаются: нарушение срока подачи заявления о постановке на учет, уклонение от постановки на учет в налоговом органе; нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке; непредставление налоговой декларации; грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения; неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы или иным способом; несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест; непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля и др., невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов.

Налогоплательщики – организации и физические лица, на которых налоговым законодательством возложена обязанность уплачивать налоги.

Недоимка – сумма налога (сбора), не уплаченная в бюджетную систему в установленные сроки. Пени и штрафы (налоговые санкции), не уплаченные в срок, также образуют недоимку.

Отсрочка (рассрочка) – изменение срока уплаты налога, т. е. перенос установленного срока уплаты налога или сбора на более поздний срок. Она предоставляется по решению налогового органа по письменному заявлению налогоплательщика. Отсрочка (рассрочка) может предоставляться бесплатно, например, если лицу причинен ущерб стихийным бедствием, или была задержка финансирования из бюджета, или несвоевременно поступила оплата выполненного госзаказа. За плату отсрочка (рассрочка) предоставляется в случае угрозы банкротства при

единовременной уплате налога или если имущественное положение физического лица исключает возможность единовременной уплаты налога и некоторых иных причин. Размер платы составляет $^1/_2$ действующей в период отсрочки (рассрочки) ставки рефинансирования ЦБ РФ.

Пеня – способ обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов (сборов). Ее назначение – компенсировать потери государственной казны в результате неуплаты сумм налогов в установленный законом срок. Сумма соответствующих пеней уплачивается помимо причитающихся к уплате сумм налога или сбора. Пеня начисляется на сумму недоимки по налогу (сбору) за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога (сбора), начиная со следующего за установленным налоговым законодательством дня уплаты налога (сбора), включая день уплаты налога (сбора). Ставка пени принимается равной $^1/_{300}$ действующей в это время ставки рефинансирования ЦБ РФ.

Планирование – разработка планов, определяющих будущее состояние экономической системы, путей, способов и средств его достижения. Планирование включает принятие плановых решений уполномоченными на то органами, план обязателен к выполнению, в ряде случаев имеет силу закона.

Планирование налоговых поступлений в бюджетную систему

1) представляет собой процесс разработки экономически обоснованного размера перечислений налогов и сборов, администрируемых налоговыми органами, в бюджеты всех уровней и государственные внебюджетные фонды от налогоплательщиков, зарегистрированных в соответствующих налоговых органах, в течение текущего финансового года;

2) комплексный и многофакторный процесс определения общей суммы и структуры налоговых доходов бюджета и налоговых поступлений в бюджетную систему.

Плановая аудиторская проверка внутреннего аудита – одна из основных форм внутриведомственного контроля, которой охватываются все направления деятельности налоговых органов.

Платежное поручение налогоплательщика – расчетный документ, содержащий письменное поручение плательщика банку о перечислении (переводе) с его счета определенной суммы на счет Федерального казначейства для зачисления в бюджетную систему Российской Федерации.

Подготовительный контроль – процесс определения цели и сроков проведения контрольных мероприятий, подбора специалистов, предварительного ознакомления с объектом

налогового контроля, т. е. проведение предпроверочных мероприятий по изучению картотеки налогоплательщика, наличие сведений в налоговом органе о деятельности налогоплательщика, своевременность представления отчетности и уплаты налогов, предоставление отсрочек, рассрочек или инвестиционных налоговых кредитов.

Порядок уплаты налога – правила уплаты налога, установленные НК РФ. Согласно законодательству, налогоплательщики-юридические лица уплату налога осуществляют преимущественно путем сдачи соответствующим банкам платежных поручений на перечисление налогов в бюджет. Они обязаны сдать в банк такое поручение не позднее наступления срока платежа. При этом обязанность налогоплательщика-юридического лица по уплате налога считается исполненной в день списания средств с расчетного счета налогоплательщика в кредитном учреждении, а при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика на день платежа – в день сдачи платежного поручения независимо от времени зачисления сумм на соответствующий бюджетный или внебюджетный счет. Применительно к налогоплательщику-физическому лицу, уплачивающему налоги наличными денежными средствами, налог (сбор) считается уплаченным с момента внесения денежной суммы в банк или кассу органа местного самоуправления либо организацию связи. Повторное взыскание с добросовестного налогоплательщика не поступивших в бюджет налогов возможно только по решению суда. Налог не признается уплаченным в случае отзыва налогоплательщиком или возврата банком налогоплательщику платежного поручения на перечисление сумм налога в бюджет, а также если на момент предъявления налогоплательщиком в банк поручения на уплату налога этот налогоплательщик имеет иные неисполненные требования, предъявленные к счету, которые в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации исполняются ранее, чем обязанности по уплате налогов.

Последующий внутриведомственный контроль – проверка фактических результатов, полученных после реализации процедур внутриведомственного контроля.

Предварительный внутриведомственный контроль предшествует непосредственным процедурам внутриведомственного контроля, направлен на предупреждение нарушения законности, правомерности, нецелесообразной и неэффективной реализации должностных полномочий при реализации налогового администрирования, а также

предупреждения принятия необоснованных решений в области использования финансовых и хозяйственных ресурсов.

Приостановление операций по счетам – согласно ст. 76 НК РФ, это способ обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов. Он означает прекращение банком (по решению налогового органа) всех расходных операций по данному счету, кроме тех, очередность исполнения которых ранее исполнения налоговых обязательств. Другое основание применения указанной меры – непредставление налогоплательщиком-организацией и налогоплательщиком-индивидуальным предпринимателем налоговой декларации в течение двух недель по истечении установленного срока представления такой декларации, а также в случае отказа ее представить. Приостановление операций по счетам в банке действует с момента получения банком решения налогового органа до его отмены.

Прогнозирование – опережающее отражение будущего; вид познавательной деятельности, направленный на определение тенденций динамики конкретного объекта или события на основе анализа его состояния в прошлом. Прогноз – вероятностное суждение о возможном состоянии объекта.

Прямой метод контроля заключаются в воздействии на эффективность осуществляемого налоговыми органами налогового администрирования посредством проведения в ходе аудиторских проверок внутреннего аудита (аудиторских проверок (тематических) внутреннего аудита) налоговых деклараций и другой отчетности налогоплательщиков, имеющейся в проверяемом налоговом органе.

Служебная проверка – элемент системы внутриведомственного контроля, субъектом которого является кадровое подразделение налоговой службы.

Срок уплаты налога – установленная налоговым законодательством календарная дата, когда должен быть произведен платеж, либо период (событие или действие), по истечении которого наступает обязанность уплаты налога. Срок, определяемый днями, исчисляется в рабочих днях, если срок не установлен в календарных днях. Срок, исчисляемый месяцами, истекает в последний день соответствующего месяца. Срок, исчисляемый кварталами, истекает в последний день месяца соответствующего квартала. Срок, исчисляемый годами, истекает в последний день месяца соответствующего года. При этом годом признается период времени, состоящий из 12 месяцев, следующих подряд.

Счет лицевой – счет, открытый в органах Федерального казначейства бюджетным организациям в соответствии с

бюджетным законодательством.

Счет расчетный (текущий) – счет, открытый в банке и предназначенный для хранения поступающих денежных средств и осуществления текущих расчетов организации, в том числе по уплате налогов (сборов), пени и штрафов. Банки обязаны открывать расчетные счета только при предъявлении организацией свидетельства о постановке на учет в налоговом органе.

Счет Федерального казначейства – счет, открытый территориальным органом Федерального казначейства и предназначенный для учета поступлений и их распределения между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации в соответствии с бюджетным законодательством. Реквизиты этих счетов обязаны сообщать налогоплательщикам налоговые органы.

Текущий внутриведомственный контроль осуществляется на стадии реализации процедур внутриведомственного контроля. Основа текущего контроля – регулярная проверка вышестоящими уровнями работы нижестоящих уровней, анализ возникающих проблем и предложений по усовершенствованию работы.

Тематические аудиторские проверки внутреннего аудита – форма внутреннего аудита работы налоговых органов, которой охватывается одно или несколько направлений их деятельности.

Территориальные налоговые органы – совокупность налоговых органов, входящих в систему ФНС России: межрегиональные инспекции ФНС России, управления ФНС России по субъектам Российской Федерации, инспекции ФНС России по районам, городам и межрайонные инспекции.

Требование об уплате налога – направленное налогоплательщику письменное извещение о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога (сбора) и соответствующие пени. Требование об уплате налога направляется налогоплательщику при наличии у него недоимки не позднее трех месяцев со дня выявления недоимки, а по результатам налоговой проверки – в течение десяти дней с даты вступления с силу соответствующего решения. Требование об уплате налога (сбора или пени) должно быть исполнено, как правило, в течение десяти календарных дней. Если налог в установленный срок не уплачен, то налоговый орган принимает решение о взыскании налога за счет денежных средств налогоплательщика, находящихся на его счетах в банке, и направляет в банк поручение на списание денежных сумм со счета налогоплательщика и перечисление их на счет бюджета.

Уклонение от уплаты налогов – полное или частичное

избежание налогообложения незаконными средствами, включая сокрытие облагаемого дохода, сокращение суммы налога путем предоставления в налоговый орган заведомо ложных сведений или подложных документов.

Федеральная налоговая служба (ФНС России) – федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов.

Приложения

Приложение 1

Конкретные значения количественных критериев отнесения налогоплательщиков к крупнейшим налогоплательщикам

Категория налогоплательщика	Показатели финансово-экономической деятельности (за отчетный год)									
	суммарный объем начислений федеральных налогов согласно данным налоговой отчетности	суммарный объем выручки (дохода) от продажи товаров, продукции, работ, услуг	активы	объем чистых активов (на конец года)	сумма по заключенным контрактам по экспортным поставкам стратегической продукции	сумма выручки по экспортным поставкам стратегической продукции	среднесписочная численность работающих	доля вклад учредителя (государство)	сумма страховых премий
Организации, подлежащие налоговому администрированию на федеральном уровне, в том числе:	Свыше 1 млрд руб.	Свыше 20 млрд руб.	Свыше 20 млрд руб.						
осуществляющие деятельность в сфере оказания услуг связи, а также по реализации и (или) предоставлению в пользование технических средств, обеспечивающих оказание услуг связи	Свыше 300 млн руб.								
осуществляющие деятельность в сфере оказания транспортных услуг	Свыше 50 млн руб.								
оборонно-промышленного комплекса					Свыше 27 млн руб.	Более 20% общей суммы выручки	Свыше 100 человек	Более 50%	
включенные в утвержденный в установленном порядке перечень стратегических предприятий, организаций и стратегических акционерных обществ					Свыше 27 млн руб.	Более 20% общей суммы выручки	Свыше 100 человек	Более 50%	
кредитные и страховые	Свыше 300 млн руб.			Не менее 25 млрд руб.[1]					Не менее 2 млрд руб.
Организации, подлежащие налоговому администрированию на региональном уровне, в том числе:	От 75 млн руб. до 1 млрд руб. включительно	От 1 млрд руб. до 20 млрд руб. включительно	От 1 млрд руб. до 20 млрд руб. включительно						
осуществляющие деятельность в сфере оказания услуг связи	От 75 млн руб. до 300 млн руб. включительно								
осуществляющие деятельность в сфере оказания транспортных услуг	От 30 млн руб. до 50 млн руб. включительно								

[1] Положение Центрального банка Российской Федерации от 10 февраля 2003 г. № 215-П «О методике определения собственных средств (капиталов) кредитных организаций».

Приложение 2

МИНИСТЕРСТВО РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ПО НАЛОГАМ И СБОРАМ

ПРИКАЗ
от 16 апреля 2004 г. № САЭ-3-30/290@

ОБ ОРГАНИЗАЦИИ РАБОТЫ ПО НАЛОГОВОМУ АДМИНИСТРИРОВАНИЮ КРУПНЕЙШИХ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ И УТВЕРЖДЕНИИ КРИТЕРИЕВ ОТНЕСЕНИЯ РОССИЙСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ-ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ К КРУПНЕЙШИМ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКАМ, ПОДЛЕЖАЩИМ НАЛОГОВОМУ АДМИНИСТРИРОВАНИЮ НА ФЕДЕРАЛЬНОМ И РЕГИОНАЛЬНОМ УРОВНЯХ

(в ред. Приказа ФНС РФ от 16.05.2007 № ММ-3-06/308@)

В целях совершенствования налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков приказываю:

1. Утвердить прилагаемые Критерии отнесения российских организаций-юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам, подлежащим налоговому администрированию на федеральном и региональном уровнях (далее – Критерии).

2. Администрирование организаций – крупнейших налогоплательщиков (далее – Организации) осуществлять на федеральном уровне – в специализированных по отраслевому принципу межрегиональных инспекциях ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам и на региональном уровне – в межрайонных инспекциях ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, создаваемых в структуре управлений ФНС России по субъектам Российской Федерации (далее – Управления).

(в ред. Приказа ФНС РФ от 16.05.2007 № ММ-3-06/308@)

3. Постановку на учет Организаций осуществлять в межрегиональных (межрайонных) инспекциях ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам в соответствии с графиками перевода Организаций, подготавливаемыми Управлениями и межрегиональными инспекциями ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам и утверждаемыми ФНС России.

(в ред. Приказа ФНС РФ от 16.05.2007 № ММ-3-06/308@)

4. Руководителям управлений и начальникам межрегиональных инспекций ФНС России по крупнейшим

налогоплательщикам ежемесячно до 5 числа месяца, следующего за отчетным, докладывать в Управление контрольной работы о ходе перевода Организаций в соответствии с утвержденными графиками, с указанием даты постановки на учет и даты выдачи Уведомления о постановке на учет в налоговом органе в качестве крупнейшего налогоплательщика в соответствии с Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 11.07.2005 № 85н «Об утверждении особенностей постановки на учет крупнейших налогоплательщиков».

(п. 4 в ред. Приказа ФНС РФ от 16.05.2007 № ММ-3-06/308@)

5. В дополнение Приказа МНС России от 29.06.2001 № БГ-3-20/ 202 «О реорганизации межрегиональных инспекций МНС России» возложить налоговое администрирование Организаций, осуществляющих деятельность в сфере:

предоставления услуг по добыче нефти, оптовой торговли нефтепродуктами, транспортирования по трубопроводам нефтепродуктов – на Межрегиональную инспекцию ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 1;

(в ред. Приказа ФНС РФ от 16.05.2007 № ММ-3-06/308@)

предоставления услуг по добыче, переработке, транспортировке, оптовой торговле газом и общестроительных работ по прокладке магистральных и газораспределительных трубопроводов – на Межрегиональную инспекцию ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 2.

(в ред. Приказа ФНС РФ от 16.05.2007 № ММ-3-06/308@)

6. Возложить налоговое администрирование Организаций, осуществляющих деятельность в сфере:

основных видов обрабатывающих производств, строительства, торговли и других видов деятельности – на Межрегиональную инспекцию ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 3;

производства и реализации электрической энергии – на Межрегиональную инспекцию ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 4;

производства и реализации продукции металлургической промышленности – на Межрегиональную инспекцию ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 5;

оказания транспортных услуг – на Межрегиональную инспекцию ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 6;

реализации и (или) предоставления в пользование технических средств, обеспечивающих оказание услуг связи – на Межрегиональную инспекцию ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 7;

машиностроения – на Межрегиональную инспекцию ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 8;

финансово-кредитной сферы – на Межрегиональную инспекцию ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 9;

оборонно-промышленного комплекса – на Межрегиональную инспекцию ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 10.

(п. 6 вред. Приказа ФНС РФ от 16.05.2007 № ММ-3-06/308@)

7. Руководителям Управлений, не указанных в Приказе МНС России от 05.04.2002 № БГ-3-30/179 «О создании межрайонных инспекций по крупнейшим налогоплательщикам», при наличии на территории субъекта Российской Федерации 10 и более Организаций, отобранных исходя из показателей их финансово-экономической деятельности за соответствующий финансовый год, в срок до 01.05.2004 представить предложения в МНС России о создании в структуре Управления межрайонной инспекции МНС России по крупнейшим налогоплательщикам.

8. Организации, относящиеся по Критериям к крупнейшим налогоплательщикам и подлежащие налоговому администрированию на федеральном уровне, до постановки на учет в межрегиональной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам подлежат налоговому администрированию в межрайонной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, а в случае отсутствия таковой – в налоговом органе по месту нахождения Организации с возложением функций контроля за их налоговым администрированием на Управление.

(в ред. Приказа ФНС РФ от 16.05.2007 № ММ-3-06/308@)

9. Организации, подлежащие налоговому администрированию на региональном уровне, расположенные в субъектах Российской Федерации, на территории которых не предусмотрено создание межрайонных инспекций ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, подлежат налоговому администрированию в налоговом органе по месту нахождения Организации с возложением контроля за их налоговым администрированием на Управление.

(п. 9 в ред. Приказа ФНС РФ от 16.05.2007 № ММ-3-06/308@)

10. Организации, деятельность которых состоит в управлении недвижимым имуществом или предоставлении коммунальных услуг и подпадающие под критерии, установленные разделом I Критериев, подлежат налоговому администрированию в налоговом органе по месту нахождения с возложением функций контроля за их налоговым администрированием на Управление.

11. *Исключен. – Приказ ФНС РФ от 16.05.2007 № ММ-3-06/308@.*

12. Организации, подлежащие налоговому администрированию на федеральном или региональном уровне, полномочия по управлению делами которых переданы ликвидационной комиссии либо в отношении которых применяется процедура конкурсного управления, не подлежат переводу на учет в межрегиональные (межрайонные) инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам.

(в ред. Приказа ФНС РФ от 16.05.2007 № ММ-3-06/308@)

13. Считать утратившими силу Приказы МНС России от

10.08.2001 № БГ-3-08/279 «Об утверждении критериев отнесения российских организаций-юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам, подлежащим налоговому администрированию в налоговых органах федерального окружного и регионального уровня», от

06.03.2002 № Бг-3-30/117 «О внесении дополнений в Приказ МНС России от 10.08.2001 № БГ-3-08/279», от 14.06.2002 № БГ-3-07/302 «О внесении изменений в Приказ МНС России от 10.08.2001 № БГ-3-08/279» и от 16.12.2003 № бГ-3-30/690 «О внесении изменений в Приказ МНС России от 10.08.2001 № БГ-3-08/279».

14. Ввести в действие настоящий Приказ со дня его подписания.

15. Контроль за исполнением настоящего Приказа возложить на заместителя Министра Российской Федерации по налогам и сборам И.Ф. Голикова.

КРИТЕРИИ
ОТНЕСЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИЙ-ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ К КРУПНЕЙШИМ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКАМ, ПОДЛЕЖАЩИМ НАЛОГОВОМУ АДМИНИСТРИРОВАНИЮ НА ФЕДЕРАЛЬНОМ И РЕГИОНАЛЬНОМ УРОВНЯХ

В целях отнесения налогоплательщика к категории крупнейших применяются следующие критерии:

– показатели финансово-экономической деятельности за отчетный год из бухгалтерской и налоговой отчетности организации;

– взаимозависимость между организациями.

I. Показатели финансово-экономической деятельности

1. К организациям, подлежащим налоговому администрированию на федеральном уровне, относятся организации, у которых один из перечисленных ниже показателей

финансово-экономической деятельности за отчетный год имеет следующее значение:

1.1. суммарный объем начислений федеральных налогов согласно данным налоговой отчетности свыше 1 миллиарда рублей;

для организаций, осуществляющих деятельность в сфере оказания услуг связи, а также по реализации и (или) предоставлению в пользование технических средств, обеспечивающих оказание услуг связи, – свыше 300 миллионов рублей;

для организаций, осуществляющих деятельность в сфере оказания транспортных услуг – свыше 50 миллионов рублей.

1.2. суммарный объем выручки (дохода) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (форма № 2 «Отчет о прибылях и убытках» годовой бухгалтерской отчетности, код показателя 010) и операционных доходов (форма № 2 «Отчет о прибылях и убытках» годовой бухгалтерской отчетности, коды показателя 060, 080, 090, 120) превышает 20 миллиардов рублей;

1.3. активы превышают 20 миллиардов рублей.

2. К организациям, подлежащим налоговому администрированию на федеральном уровне, относятся организации оборонно-промышленного комплекса, у которых один из перечисленных ниже показателей имеет следующие значения:

2.1. сумма по заключенным контрактам по экспортным поставкам стратегической продукции которых составляет более 27 000 000 рублей в год;

2.2. сумма выручки по экспортным поставкам стратегической продукции составляет более 20 процентов от общей суммы выручки;

2.3. среднесписочная численность работающих свыше 100 человек;

2.4. доля вклада учредителя (государство) составляет свыше 50 %.

3. К организациям, подлежащим налоговому администрированию на федеральном уровне, может быть отнесена организация, включенная в утвержденный в установленном порядке перечень стратегических предприятий, организаций и стратегических акционерных обществ, у которых один из перечисленных ниже показателей имеет следующие значения:

3.1. сумма по заключенным контрактам по экспортным поставкам стратегической продукции которых составляет более 27 000 000 рублей в год;

3.2. сумма выручки по экспортным поставкам стратегической продукции составляет более 20 процентов от общей суммы выручки;

3.3. среднесписочная численность работающих свыше 100 человек;

3.4. доля вклада учредителя (государство) составляет свыше 50 %.

4. К кредитным и страховым организациям, подлежащим налоговому администрированию на федеральном уровне, относятся организации, у которых один из перечисленных ниже показателей финансово-экономической деятельности имеет следующее значение:

4.1. суммарный объем начислений федеральных налогов и сборов, согласно данным налоговой отчетности, свыше 300 миллионов рублей;

4.2. объем чистых активов на конец года составляет не менее 25 миллиардов рублей (Положение Центрального банка Российской Федерации от 10.02.2003 № 215-П «О методике определения собственных средств (капиталов) кредитных организаций»;

4.3. сумма страховых премий за отчетный период составляет не менее 2 миллиардов рублей (форма № 2 «Отчет о прибылях и убытках» годовой бухгалтерской отчетности, коды показателей 010, 080).

5. К организациям, подлежащим налоговому администрированию на региональном уровне, относятся организации, у которых один из перечисленных ниже показателей финансово-экономической деятельности имеет следующее значение:

5.1. суммарный объем начислений федеральных налогов и сборов согласно данным налоговой отчетности в пределах от 75 миллионов рублей до 1 миллиарда рублей включительно;

для организаций, осуществляющих деятельность в сфере оказания услуг связи, – от 75 миллионов рублей до 300 миллионов рублей включительно;

для организаций, осуществляющих деятельность в сфере оказания транспортных услуг, – от 30 миллионов рублей до 50 миллионов рублей включительно;

5.2. суммарный объем выручки (дохода) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (форма № 2 «Отчет о прибылях и убытках» годовой бухгалтерской отчетности, код показателя 010) и операционных доходов (форма № 2 «Отчет о прибылях и убытках» годовой бухгалтерской отчетности, коды показателей 060, 080, 090, 120) находится в пределах от 1 миллиарда рублей

до 20 миллиардов рублей включительно;

5.3. активы находятся в пределах от 1 миллиарда рублей до 20 миллиардов рублей включительно.

6. Некоммерческие организации не относятся к организациям – крупнейшим налогоплательщикам.

7. Организация относится к категории крупнейших налогоплательщиков по показателям финансово-экономической деятельности за любой год из предшествующих трех лет, не считая последнего отчетного года, и сохраняет данный статус в течение трех лет, следующих за годом, в котором она перестала удовлетворять установленным критериям.

При реорганизации крупнейшего налогоплательщика организация (организации), образовавшаяся в результате реорганизации, сохраняет статус крупнейшего налогоплательщика в течение трех лет, включая год реорганизации.

II. Взаимозависимость между организациями

Организации, отношения с которыми могут в соответствии со статьей 20 части первой Налогового кодекса Российской Федерации оказывать влияние на условия или экономические результаты основного вида деятельности организации, имеющей показатели, указанные в разделе I Критериев, относятся к категории крупнейших налогоплательщиков и подлежат администрированию на уровне, соответствующем уровню администрирования взаимозависимого с ними налогоплательщика, имеющего показатели, указанные в разделе I Критериев.

Приложение 3

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПРИКАЗ
от 11 июля 2005 г. № 85н**

ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ОСОБЕННОСТЕЙ ПОСТАНОВКИ НА УЧЕТ КРУПНЕЙШИХ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

В целях совершенствования организации проведения налогового контроля в отношении крупнейших налогоплательщиков и на основании абзаца третьего пункта 1 статьи 83 части первой Налогового кодекса Российской Федерации (Собрание законодательства Российской Федерации, 1998, № 31, ст. 3824; 1999, № 28, ст. 3487; 2004, № 27, ст. 2711) приказываю:

1. Утвердить Особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков согласно приложению к настоящему Приказу.

2. Установить, что с вступлением в силу настоящего Приказа не применяются:

Приказ Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 31 августа 2001 г. № БГ-3-09/319 «Об утверждении Порядка определения особенностей постановки на учет крупнейших налогоплательщиков – российских организаций» (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 25 сентября 2001 г., регистрационный № 2950, «Российская газета», № 192, 03.10.2001, «Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти», № 41, 08.10.2001);

Приказ Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 8 апреля 2003 г. № БГ-3-09/171 «О внесении изменений в Приказ МНС России от 31 августа 2001 г. № БГ-3-09/319» (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 29 апреля 2003 г., регистрационный № 4460, «Российская газета», № 87, 13.05.2003, «Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти», № 28, 14.07.2003).

Утверждено
Приказом

Министерства финансов
Российской Федерации
от 11.07.2005 № 85н

ОСОБЕННОСТИ ПОСТАНОВКИ НА УЧЕТ КРУПНЕЙШИХ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

1. Постановка на учет крупнейшего налогоплательщика осуществляется в межрегиональной (межрайонной) инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, к компетенции которой отнесен налоговый контроль за соблюдением данным крупнейшим налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах.

2. Процедура постановки на учет крупнейшего налогоплательщика в указанной инспекции начинается с запроса межрегиональной (межрайонной) инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам у инспекции ФНС России, в которой крупнейший налогоплательщик состоит на учете по месту своего нахождения, заверенных в установленном порядке копий документов, содержащихся в учетном деле крупнейшего налогоплательщика, а также документов по налоговому контролю и лицевых счетов.

3. Инспекция ФНС России по месту нахождения организации направляет запрашиваемые документы в соответствующую межрегиональную (межрайонную) инспекцию ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам в пятидневный срок после получения запроса.

4. Межрегиональная (межрайонная) инспекция ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам в трехдневный срок после получения документов от инспекции ФНС России по месту нахождения организации направляет заказным письмом с уведомлением крупнейшему налогоплательщику уведомление о постановке на учет в налоговом органе в качестве крупнейшего налогоплательщика по форме, установленной федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

5. При постановке на учет крупнейшего налогоплательщика в межрегиональной (межрайонной) инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам идентификационный номер налогоплательщика (ИНН), присвоенный в инспекции ФНС России по месту нахождения организации, не изменяется. Межрегиональной (межрайонной) инспекцией ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам крупнейшему налогоплательщику присваивается новый код причины постановки на учет (КПП), первые четыре знака которого – код

межрегиональной (межрайонной) инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам. Признак отнесения организации к крупнейшему налогоплательщику содержится в 5 и 6 знаках кода причины постановки на учет (КПП), имеющих значение 50.

6. В случае, если на территории субъекта Российской Федерации не предусмотрено создание межрайонной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, налоговый орган по месту нахождения крупнейшего налогоплательщика выдает (направляет) крупнейшему налогоплательщику уведомление о постановке на учет в налоговом органе в качестве крупнейшего налогоплательщика, в котором указывается КПП, содержащий значение 50.

7. Постановка на учет крупнейшего налогоплательщика в случае создания им своего обособленного подразделения и/или регистрации принадлежащего ему недвижимого имущества и транспортных средств и по иным основаниям осуществляется в порядке, установленном Налоговым кодексом Российской Федерации. Инспекция ФНС России, осуществившая постановку на учет крупнейшего налогоплательщика по указанным основаниям, не позднее следующего рабочего дня после выдачи соответствующего уведомления о постановке на учет направляет сведения об этом в инспекцию ФНС России по месту нахождения организации. Инспекция ФНС России по месту нахождения организации не позднее следующего рабочего дня после получения сведений от инспекции ФНС России, осуществившей постановку на учет крупнейшего налогоплательщика, направляет указанные сведения в межрегиональную (межрайонную) инспекцию по крупнейшим налогоплательщикам.

Передача сведений осуществляется в электронном виде по каналам связи с использованием электронной цифровой подписи.

8. Сведения о постановке на учет крупнейшего налогоплательщика включаются в Единый государственный реестр налогоплательщиков.

Приложение 4

Утверждена
Приказом ФНС России
от 26.04.2005 № САЭ-3-09/178@

Форма № 9-КНУ

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

УВЕДОМЛЕНИЕ
О ПОСТАНОВКЕ НА УЧЕТ В НАЛОГОВОМ ОРГАНЕ ЮРИДИЧЕСКОГО ЛИЦА В КАЧЕСТВЕ КРУПНЕЙШЕГО НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА

_____ |_|_|_|_|
(полное наименование инспекции ФНС России и ее код)

сообщает, что _____ |_|_|_|_|
_____,
(полное наименование юридического лица, ОГРН)

состоящее на учете по месту своего нахождения
в _____,
(полное наименование инспекции ФНС России и ее код)

имеющее ИНН/КПП |_|_|_|_|_|_|_|_|_|_| / |_|_|_|_|_|_|_|_|_|,

поставлено на учет в качестве крупнейшего налогоплательщика
_____
(число, месяц, год постановки на учет)

с кодом причины постановки на учет (КПП) |_|_|_|_|_|_|_|_|_|

Код ОКАТО |_|_|_|_|_|_|_|_|_|

Руководитель инспекции ФНС России М.П. _____
(подпись, фамилия, инициалы)

Приложение 5

УТВЕРЖДЕНО
Приказом МНС России от 03.03.2004
№ БГ-3-09/178

Форма № 09-1-3

Титульный бланк налогового органа

_____
(почтовый индекс, адрес, телефон)
№ _____ «___» _____

УВЕДОМЛЕНИЕ
о постановке на учет в налоговом органе юридического лица

_____
(полное наименование организации в соответствии с учредительными документами)

ОГРН
состоящее на учете по месту своего нахождения
в _____ ☐☐☐
(наименование налогового органа и его код)

ИНН/КПП ☐☐☐☐☐☐☐☐/☐☐☐☐☐☐☐☐

поставлено на учет _____
(число, месяц, год постановки на учет)
в _____ ☐☐☐
(наименование налогового органа и его код)
на основании _____
(наименование, серия, номер, дата выдачи документа, подтверждающего

_____
наличие оснований постановки на учет в налоговом органе)

_____
(адрес места нахождения обособленного подразделения, принадлежащего имущества,

_____
вид и марка транспортного средства, участка недр, предоставленного в пользование,

_____
места осуществления деятельности, установленной пунктом 2 статьи 346.26 Налогового кодекса Российской Федерации)

присвоен КПП ☐☐☐☐☐☐☐☐

Уведомление не может быть основанием для открытия банковского счета, применяется в предусмотренных законодательством случаях только при наличии свидетельства о

постановке на учет либо его копии, заверенной в установленном порядке.

Руководитель
(заместитель руководителя)
налогового органа _____
(подпись) (фамилия, инициалы)

Литература

1. Конституция Российской Федерации.
2. Бюджетный кодекс Российской Федерации.
3. Гражданский кодекс Российской Федерации.
4. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации.
6. Таможенный кодекс Российской Федерации.
7. Уголовный кодекс Российской Федерации.
8. Федеральный закон от 19.12.2006 № 238-ФЗ «О федеральном бюджете на 2007 год».
9. Федеральный закон от 27.07.2006 № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования».
10. Федеральный закон от 02.07.2005 № 83-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» и в статью 49 Гражданского кодекса Российской Федерации».
11. Федеральный закон от 27.07.2004 № 79-ФЗ «О государственной гражданской службе Российской Федерации».
12. Федеральный закон от 06.10.2003 № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации».
13. Федеральный закон от 06.10.99 № 184-ФЗ «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации».
14. Федеральный закон от 25.09.97 № 126-ФЗ «О финансовых основах местного самоуправления в Российской Федерации».
15. Федеральный закон от 26.02.97 № 29-ФЗ «О федеральном бюджете на 1997 год».
16. Закон РФ от 21.03.91 № 943-1 «О налоговых органах в Российской Федерации».
17. Указ Президента РФ от 09.03.2004 № 314 «О системе и структуре органов исполнительной власти».
18. Постановление Правительства Российской Федерации от 30.09.2004 № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе».
19. Постановление Правительства Российской Федерации от

12.08.2004 № 410 «О порядке взаимодействия органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления с территориальными органами федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов».

20. Постановление Правительства Российской Федерации от 29.05.2004 № 257 «Об обеспечении интересов Российской Федерации как кредитора в делах о банкротстве и в процедурах банкротства».

21. Постановление Правительства Российской Федерации от 28.02.2004 № 110 «О совершенствовании процедуры государственной регистрации и постановки на учет юридических лиц и индивидуальных предпринимателей».

22. Постановление Правительства Российской Федерации от 21.02.2002 № 123 и от 23.10.2002 № 768 «Об изменении срока подачи заявлений о предоставлении права на реструктуризацию задолженности некоторых юридических лиц».

23. Постановление Правительства Российской Федерации от 25.12.2001 № 890 «О реструктуризации задолженности организаций федерального железнодорожного транспорта по налогам и сборам, а также задолженности по начисленным пеням и штрафам перед федеральным бюджетом».

24. Постановление Правительства Российской Федерации от 21.12.2001 № 888 «О федеральной целевой программе «Развитие налоговых органов (2002–2004 гг.)».

25. Постановление Правительства Российской Федерации от 06.11.2001 № 765 «О проведении реструктуризации задолженности по налогам и сборам перед федеральным бюджетом, а также задолженности по начисленным пеням и штрафам федеральных государственных унитарных предприятий, входящих в уголовно-исполнительную систему».

26. Постановление Правительства Российской Федерации от 01.10.2001 № 699 «О порядке и условиях проведения реструктуризации задолженности по страховым взносам в государственные социальные внебюджетные фонды, начисленным пеням и штрафам, имеющимся у организаций по состоянию на 1 января 2001 года».

27. Постановление Правительства Российской Федерации от 23.08.2001 № 624 «О проведении реструктуризации задолженности плательщиков страховых взносов на обязательное медицинское страхование неработающего населения, имеющейся по состоянию на 1 января 2001 года».

28. Постановление Правительства Российской Федерации от 08.06.2001 № 458 «О порядке и условиях проведения

реструктуризации просроченной задолженности (основного долга и процентов, пеней и штрафов) сельскохозяйственных предприятий и организаций по федеральным налогам и сборам, а также по страховым взносам в бюджеты государственных внебюджетных фондов».

29. Постановление Правительства Российской Федерации от 03.09.99 № 1002.

30. Постановление Правительства Российской Федерации от 02.06.99 № 589 «Об урегулировании задолженности нефтедобывающих и нефтеперерабатывающих организаций по налогам и сборам и обеспечении полноты уплаты ими налоговых платежей в федеральный бюджет».

31. Постановление Правительства Российской Федерации от 02.10.98 № 1146 «О порядке проведения в 1998 году реструктуризации задолженности сельскохозяйственных товаропроизводителей, предприятий и организаций агропромышленного комплекса государственным внебюджетным фондам Российской Федерации».

32. Постановление Правительства Российской Федерации от 11.10.93 № 1020.

33. Распоряжение Правительства Российской Федерации от 09.01.2004 № 22-р.

34. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 09.08.2005 № 101н «Об утверждении Положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы».

35. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 11.07.2005 № 85н «Об утверждении Особенностей постановки на учет крупнейших налогоплательщиков».

36. Приказ Минэкономразвития России от 05.11.2004 № 297.

37. Приказ Минэкономразвития России от 03.08.2004 № 219 «О порядке голосования уполномоченного органа в делах о банкротстве и в процедурах банкротства при участии в собраниях кредиторов».

38. Приказ Федеральной налоговой службы от 16.05.2007 № ММ-3-06/308@.

39. Приказ Федеральной налоговой службы от 27.04.2007 № ММ-3-25/267@.

40. Приказ Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 11.01.2007 № САЭ-3-25/2@.

41. Приказ Федеральной налоговой службы от 06.04.2006 № САЭ-3-15/212@ «Об утверждении положений о структурных подразделениях Центрального аппарата Федеральной налоговой службы».

42. Приказ Федеральной налоговой службы от 16.11.2005 №

САЭ-3-12/588@ «О порядке проведения тематических аудиторских проверок внутреннего аудита налоговых органов и рассмотрения материалов по их результатам».

43. Приказ Федеральной налоговой службы от 11.10.2005 № САЭ-3-24 /503 «О порядке учета обязательных платежей налогоплательщика в бюджетную систему Российской Федерации».

44. Приказ Федеральной налоговой службы от 09.09.2005 №САЭ-3-01/444@.

45. Приказ Федеральной налоговой службы от 02.09.2005 № САЭ-3-25/422 «Об утверждении Единого стандарта обслуживания налогоплательщиков».

46. Приказ Федеральной налоговой службы от 13.07.2005 № САЭ-3-19/329 «Об утверждении порядка рассмотрения Федеральной налоговой службой заявлений о предоставлении отсрочки, рассрочки, налогового кредита, инвестиционного налогового кредита, а также пени».

47. Приказ Федеральной налоговой службы от 10.06.2005 № САЭ-3-25/262 «Об утверждении реестров рабочих мест и инструкций на рабочие места инспекций ФНС России по районам, районам в городах, городам без районного деления и межрайонного уровня предельной численностью от 60 до 89 единиц и свыше 89 единиц».

48. Приказ Федеральной налоговой службы от 03.06.2005 № САЭ-3-15/231@ «О порядке назначения лиц на руководящие должности территориальных органов Федеральной налоговой службы».

49. Приказ Федеральной налоговой службы от 23.05.2005 № ММ-3-19/206@.

50. Приказ Федеральной налоговой службы от 12.05.2005 № ШС-3-10/ 201 соб. «Об утверждении рекомендаций по порядку ведения в налоговых органах базы данных “Расчеты с бюджетом“».

51. Приказ Федеральной налоговой службы от 26.04.2005 № САЭ-3-09/178@.

52. Приказ Федеральной налоговой службы от 24.03.2005 № САЭ-3-15/112@ «Об утверждении Инструкции о порядке организации и проведения служебной проверки в Федеральной налоговой службе».

53. Приказ Федеральной налоговой службы от 01.02.2005 № САЭ-3-13/22@.

54. Приказ Федеральной налоговой службы от 27.01.2005 № САЭ-3-15/18@ «Об утверждении Временных правил отбора работников на должности руководителей инспекций Федеральной

налоговой службы по районам, районам в городах, городах без районного деления, инспекций межрайонного уровня и их заместителей».

55. Приказ Федеральной налоговой службы от 03.12.2004 № САЭ-3-19/146@ «О разграничении полномочий, установленных порядком выбора уполномоченным органом в делах о банкротстве и в процедурах банкротства саморегулируемой организации арбитражных управляющих при подаче в арбитражный суд заявления о признании должника банкротом, между центральным аппаратом ФНС России и территориальными органами ФНС России».

56. Приказ Федеральной налоговой службы от 22.10.2004 № САЭ-3-15/8@ «Об утверждении типовой структуры межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам».

57. Приказ МНС РФ от 10.08.2004 № САЭ-3-27/468 «Об утверждении регламента организации работы с налогоплательщиками».

58. Приказ МНС РФ от 16.04.2004 № САЭ-3-30/290@ «Об организации работы по налоговому администрированию крупнейших налогоплательщиков и утверждении критериев отнесения российских организаций-юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам, подлежащим налоговому администрированию на федеральном и региональном уровнях».

59. Приказ МНС России от 03.03.2004 № БГ-3-09/178 «Об утверждении порядка и условий присвоения, применения, а также изменении идентификационных номеров налогоплательщика и форм документов, используемых при постановке на учет, снятия с учета юридических и физических лиц».

60. Приказ МНС России от 11.02.2004 № БГ-3-09/97@ «Об утверждении методических указаний для налоговых органов по вопросам единообразия процедуры снятия с учета и постановки на учет в налоговых органах крупнейших налогоплательщиков-российских организаций в связи с изменением места нахождения».

61. Приказ МВД России и МНС России от 22.01.2004 № 76/ АС-3-06/37/ЭЖ «Об утверждении нормативно-правовых основ взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых преступлений».

62. Приказ МНС России от 05.04.2002 № БГ-3-30/179 «О создании межрайонных инспекций по крупнейшим налогоплательщикам».

63. Приказ МНС России от 29.06.2001 № БГ-3-20/202 «О

реорганизации межрегиональных инспекций МНС России».

64. Распоряжение Федеральной налоговой службы от 11.01.2005 № 01@ «О типовых структурах территориальных органов ФНС России».

65. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 08.11.2005 № 438-О.

66. Постановление Верховного Совета Российской Федерации от 24.02.93 № 4543-1.

67. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 11.11.97 № 16-П.

68. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 17.12.96 № 20-П.

69. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 16.07.2004 № 14-П.

70. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15.12.2004 № 29 «О некоторых вопросах практики применения Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)».

71. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 27.01.2005 по делу № Ф04-9677/2004(7953-А70-19).

72. Постановление ФАС Московского округа от 12.01.2005 по делу № КА-А40/12684-04.

73. Постановление ФАС Московского округа от 22.11.2004, 29.11.2004 по делу № КА-А40/10978-04.

74. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 07.02.2005 по делу № А56-20080/04.

75. Положение Центрального банка Российской Федерации от 10.02.2003 № 215-П «О методике определения собственных средств (капиталов) кредитных организаций».

76. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 15.05.2007 № 03-06-06-01/18.

77. Письмо Пенсионного фонда Российской Федерации № ВБ-01-27/3628 и Государственной налоговой службы Российской Федерации № ВГ-6-15/342 от 21.06.95.

78. Письмо Пенсионного фонда Российской Федерации и Государственной налоговой службы Российской Федерации от 3–4.06.93 № ЛЧ-16/2116-ИН/ВЗ-6-03/196.

79. Письмо Федерального фонда медицинского страхования № 2469/23-И и Государственной налоговой службы Российской Федерации № ВГ-6-07/411 от 13.06.96 «О взаимодействии территориальных фондов обязательного медицинского страхования и органов Госналогслужбы России».

80. Письмо Федеральной налоговой службы от 28.02.2006 № САЭ-6-08/207@ «О подразделениях налогового аудита».

81. Письмо Федеральной налоговой службы от 20.05.2005 № 19-10-03/000525@ «О порядке действий ФНС России как уполномоченного органа в делах о банкротстве и в процедурах банкротства».

82. Письмо Федеральной налоговой службы от 26.10.2006 № 23-3-05/264@ «О проблемных вопросах по налоговому администрированию крупнейших налогоплательщиков».

83. Доклад Федеральной налоговой службы на заседании Правительства Российской Федерации 21.06.2007 «О результатах и основных направлениях деятельности на 2008–2010 годы».

84. Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2008–2010 гг. (одобрены на заседании Правительства Российской Федерации (протокол от 02.03.2007 № 8).

85. Федеральная целевая программа «Развитие налоговых органов (2002–2004 гг.)».

86. Администрирование налога на добавленную стоимость: проблемы и пути решения. М.: Дашков и К, 2007.

87. *Алехин А.П., Кармолицкий А.А., Козлов Ю.М.* Административное право Российской Федерации: учебник. М.: ЗерцалоМ, 2003.

88. Анализ и планирование налоговых поступлений: теория и практика / А.Б. Паскачев, Ф.К. Садыгов, В.И. Мишин, Р.А. Саакян и др.; под ред. Ф.К. Садыгова. М.: Издательство экономико-правовой литературы, 2004.

89. *Аронов А.В., Кашин В.А.* Налоговая политика и налоговое администрирование: учеб. пособие. М.: Экономист, 2006.

90. *Гончаренко А.И.* Налогообложение организаций финансового сектора экономики. М.: Финансы и статистика, 2004.

91. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой, части второй. Постатейный. С практическими разъяснениями и постатейными материалами. Действующая редакция 2007 г. Изменения, вступающие в силу с 1 января 2008 г. / автор комментариев и составитель А.Б. Борисов. М.: Книжный мир, 2007.

92. *Коренев А.П.* Административное право России: учебник. В 3 ч. Ч. I / МЮИ МВД России. М.: Щит-М, 1999.

93. *Корнева Е.А., Ткачев В.Н.* Правовое регулирование полномочий налоговых органов: комментарий законодательства для налоговика и налогоплательщика: учеб. пособие. М.: Городец, 2007.

94. *Мандрощенко О.В., Пинская М.Р.* Налоги и налогообложение: учеб. пособие / под ред. Л.И. Гончаренко. М.: Дашков и К, 2006.

95. *Миронова О.А.* Налоговое администрирование. М.: Омега-Л, 2005.

96. *Мишустин М.В.* Информационно-технологические основы государственного налогового администрирования в России: Монография. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005.

97. Моделирование деловых процессов в налоговых инспекциях / А.Б. Паскачев, Ю.Д. Джамурзаев, Г.Н. Хубаев, С.Н. Широбокова; под ред. Т.В. Шевцовой, Д.А. Чушкина. М.: Издательство экономико-правовой литературы, 2006.

98. Налоги и налогообложение: учебник / Д.Г. Черник, Л.П. Павлова, В.Г. Князев и др.; под ред. Д.Г. Черника. 3-е изд. М.: МЦФЭР, 2006.

99. Налоговое право России: учебник для вузов / отв. ред. Ю.А. Крохина. 3-е изд., испр. и доп. М.: Норма, 2007.

100. Налоговые методы обеспечения доходной части бюджета и налоговый контроль за налоговыми поступлениями: сборник научных статей преподавателей и аспирантов кафедры «Налоги и налогообложение» Финансовой академии при Правительстве Российской Федерации / под ред. Н.П. Мельниковой М.: Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации, 2006.

101. Налоговые проверки: учебно-практическое пособие / Л.В. Спирина, В.А. Тимошенко. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Экзамен, 2006.

102. Налоговые споры: внесудебное и судебное обжалование актов налоговых органов и действий (бездействия) должностных лиц: практическое руководство / под ред. В.В. Семенихина. М.: Эксмо, 2007.

103. Налогообложение организаций: учеб. пособие / под ред. Л.И. Гончаренко. М.: Экономистъ, 2006.

104. Организация налогового учета и налогового контроля: учеб. пособие / Н.А. Попонова, Г.Г. Нестеров, А.В. Терзиди. М.: Эксмо, 2006.

105. *Пансков В.Г.* Налоги и налоговая система Российской Федерации: учебник. М.: Финансы и статистика, 2006.

106. *Пономарев А.И., Игнатова Т.В.* Налоговое администрирование в Российской Федерации: учеб. пособие. М.: Финансы и статистика, 2006.

107. *Райзберг Б.А.* Государственное управление экономическими и социальными процессами: учеб. пособие. М.: ИНФРА-М, 2006.

108. *Смышляева С.В., Завязочникова М.В.* Налоговые споры: судебная практика, комментарии специалистов. М.: МЦФЭР, 2006.

109. *Черкасова Л.Ф.* Современная организация и кадровая

политика налогового администрирования. Волгоград: ВолГУ, 2002.

110. *Шепенко Р.А.* Налоговое право Китая: источники и субъекты. М.: Статут, 2004.

notes

Примечания

1

Шаталов С.Д. Налоговая политика в Российской Федерации // Развитие налоговой системы Российской Федерации: опыт, проблемы, перспективы. М.: ФА, 2005.

2

См.: *Аронов А.В., Кашин В.А.* Налоги и налогообложение. М.: Магистр, 2007.

3

Например, в Федеральном законе от 19 декабря 2006 г. № 238-ФЗ «О Федеральном бюджете на 2007 год» содержатся нормы, регулирующие налоговое администрирование (ст. 29, 30, 31, 120).

4

См.: Налоговое право России: учебник для вузов / отв. ред. Ю.А. Крохина. 3-е изд., испр. и доп. М.: Норма, 2007.

5

Например, Таможенный кодекс Российской Федерации.

6

См.: Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой, части второй. Постатейный. С практическими разъяснениями и постатейными материалами. Действующая редакция 2007 г. Изменения, вступающие в силу с 1 января 2008 г. Автор комментариев и составитель А.Б. Борисов. М.: Книжный мир, 2007.

См.: *Мамбеталиев Н.Т.* Международные налоговые соглашения государств – участников ЕврАзЭС // Налоговая политика и практика. 2004. № 8.

8

Федеральная программа развития налоговых органов на период до 2004 г.

Конкретные значения количественных критериев представлены в Приложении 1.

10

Приказ ФНС России от 16 мая 2007 г. № ММ-3-06/308@.

11

Приложение 4.

12

Приложение 5.

13

Глава 14 НК РФ.

14

В редакции от 7 ноября 2000 г. № 135-ФЗ. Ст. 7.

15

См.: Налоги и налогообложение. 4-е изд. / под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. СПб.: Питер, 2003. Глава 19. Налоговое планирование на макроуровне; *Сердюков А.Э., Вылкова Е.С., Тарасевич А.Л.* Налоги и налогообложение: учебник для вузов. СПб.: Питер, 2005. Глава 24. Планирование налоговых поступлений в бюджетную систему Российской Федерации. Анализ и планирование налоговых поступлений: теория и практика / А.Б. Паскачев, Ф.К. Садыгов, В.И. Мишин, Р.А. Саакян и др.; под ред. Ф.К. Садыгова. М.: Издательство экономико-правовой литературы, 2004.

16

См.: *Бережная Е.В., Бережной В.И.* Математические методы моделирования экономических систем: учебное пособие. М.: Финансы и статистика, 2002.

17

Федеральный закон от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» (в ред. Федеральных законов от 23 июня 2003 г. № 76-ФЗ, от 8 декабря 2003 г. № 169-ФЗ, от 23 декабря 2003 г. № 185-ФЗ, от 2 ноября 2004 г. № 127-ФЗ, от 2 июля 2005 г. № 83-ФЗ, от 5 февраля 2007 г. № 13-ФЗ).

18

Подробнее формирование информации о налоговых поступлениях см. в п. 6.3 учебника («Информационное обеспечение планирования налоговых поступлений от налогоплательщиков: организаций и физических лиц»).

19

См.: *Синикова Н.В.* Одной из важнейших задач является повышение налоговой культуры налогоплательщиков // Российский налоговый курьер. 2006. № 22.

Синикова Н.В. Налоговое администрирование в мегаполисе // Российский налоговый курьер. 2007. № 13–14.

21

Соответствующий материал изложен в п. 6.4.

22

Утверждено приказом ФНС России от 6 апреля 2006 г. № САЭ-3-15/212@.

23

В связи с проводимыми мероприятиями по совершенствованию управления в ФНС России в 2007 г. состав функций несколько уточнен.

Здесь и далее используем обобщенные термины «Министерство финансов» и «Министерство экономики» для названия соответствующих структур Правительства субъектов Российской Федерации.

Одобрены Правительством России 2 марта 2007 г.

26

Закон Московской области от 25 октября 2006 г. № 190/2006-ОЗ, Приложение 11, раздел 1.1.

27

ВЭД – вид экономической деятельности.

28

Приказ ФНС России от 20 июня 2006 г. № САЭ-3-10/366@.

29

См.: *Федаш О.О.* Администрирование крупнейших налогоплательщиков // Российский налоговый курьер. 2006. № 10.

См.: *Савицкая Г.В.* Экономический анализ: учебник. 12-е изд., испр. и доп. М.: Новое знание, 2006.

31

Приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок».

Данный коэффициент разработан на базе коэффициента налоговой лояльности, подробнее см.: *Юрзинова ИЛ.* Налоговая политика и оценка ее влияния на экономическое развитие регионов Российской Федерации: монография. М., 2006.

33

Подробнее см.: *Гафурова Ф.К.* Сравнительный анализ налоговой базы по налогу на имущество организаций // Налоговая политика и практика. 2007. № 11.

Группировка проведена на материалах конкретного субъекта РФ, однако здесь его наименование не приводится.

35

См.: *Улыбина Л.В.* Формирование налогового потенциала региона и закономерности его развития.: автореф. дис… канд. экон. наук. Чебоксары, 2006; *Саранова С.Н.* Развитие налогового потенциала в системе государственной региональной политики.: автореф. дис… канд. экон. наук. Волгоград, 2007.

Экономический словарь / под ред. А.И. Архипова. М.: ПБОЮЛ М.А. Захаров,
2001.

См.: *Дзагоева М.Р.* Институциональный подход к исследованию налогового потенциала и налогового бремени // Финансовый вестник. М.: ФА при Правительстве РФ. 2004. Вып. 1.

См.: *Вачугов И.В.* Налоги и налоговый потенциал региона. Н.Новгород: Изд-во Гладкова О.В., 2003.

39

Приказ ФНС России от 6 декабря 2006 г. № САЭ-3-10/835@ «О внесении изменений в приказ ФНС России от 2 мая 2006 г. № ММ-3-10/268@».

40

С целью иллюстрации методики расчета поступлений НДС в бюджетную систему.

См. сайт УФНС Ленинградской области.

См.: *Алехин А.П., Кармолицкий А.А, Козлов ЮМ.* Административное право Российской Федерации: учебник. М.: Зерцало-М, 2003.

См.: *Коренев А.П.* Административное право России: учебник. В 3 ч. Часть I. М.: МЮИ МВД России. Щит-М, 1999.

См.: *Филон И.Л.* Формирование организационного механизма ведомственного контроля налоговых органов Российской Федерации: Дис…. канд. экон. наук. М., 2005.

По данным ФНС России.

Древаль Л.Н. К вопросу о рассмотрении арбитражными судами налоговых споров // Арбитражный и гражданский процесс. 2005. № 9.

47

Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2008–2010 гг. (Одобрены на заседании Правительства Российской Федерации (протокол от 2 марта 2007 г. № 8).

48

Доклад ФНС России на заседании Правительства РФ от 21 июня 2007 г. «О результатах и основных направлениях деятельности на 2008–2010 годы».

49

По данным Министерства финансов России «Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2008–2010 гг.», одобренным на заседании Правительства Российской Федерации. Протокол от 2 марта 2007 г. № 8.

По данным ФНС России.

51

По вопросу списания безнадежных долгов см. более подробно в работе: *Красюков А.В.* Безнадежные долги по налогам и сборам: понятие и процедура списания: Монография / вступ. ст. М.В. Карасевой. М.: Ось-89, 2006.

Утверждены приказом ФНС России от 27 апреля 2007 г. № ММ-3-25/267@.

См.: *Шепенко РА.* Налоговое право Китая: источники и субъекты. М.: Статут, 2004.

54

Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 137 «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования».

См.: *Попонова НА.* Налоговые органы во Франции // Справочная правовая система «КонсультантПлюс».

За исключением отдельных положений, вводимых в действие в иные сроки.

Протокол от 2 марта 2007 г. № 8.

См.: *Мокрецов М.П.* Повышение эффективности налогового администрирования – задача текущего года // Налоговая политика и практика. 2007. № 4.

По данным ФНС России, использование системного подхода позволило налоговым органам в 2007 г. по сравнению с тем же периодом 2006 г. сократить количество выездных проверок на 20 %, а поступления по результатам контрольных мероприятий увеличить в 1,5 раза.

См.: *Мокрецов М.П.* Повышение эффективности налогового администрирования – задача текущего года // Налоговая политика и практика. 2007. № 4.

Более подробно см.: *Мишустин М.В.* Информационно-технологические основы государственного налогового администрирования в России: Монография. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005.

Более подробно см.: Моделирование деловых процессов в налоговых инспекциях // А.Б. Паскачев, Ю.Д. Джамурзаев, Г.Н. Хубаев, С.Н. Широбокова; под ред. Т.В. Шевцовой, Д.А. Чушкина. М.: Издательство экономико-правовой литературы, 2006.

См.: Моделирование деловых процессов в налоговых инспекциях // А.Б. Паскачев, Ю.Д. Джамурзаев, Г.Н. Хубаев, С.Н. Широбокова; под ред. Т.В. Шевцовой, Д.А. Чушкина. М.: Издательство экономико-правовой литературы, 2006.

См.: *Емельянов А.И., Заточный М.С.* Статистика свидетельствует // Налоговед. 2007. № 9.

Определение КС РФ от 4 декабря 2003 г. № 441-О

Термин введен впервые [20].

См.: *Штогрин С.И.* Стратегическая ошибка была сделана в начале девяностых // Налоговая политика и практика. 2005. № 5.

См.: *Шевцова Т.В.* Результаты работы по легализации налоговой базы // РНК. 2007. № 22.

Федеральные налоги и сборы с организаций: учебник / под ред. Л.П. Павловой, Л.И. Гончаренко. М.: Статус-Кво-97, 2005.

Постановление Правительства РФ от 26 июля 2006 г. № 459 «Вопросы Федеральной таможенной службы».

Данные выводы изложены, например, в постановлениях ФАС Северо-Западного округа от 14 марта 2006 г. № А56-20567/2005, от 26 февраля 2006 г. № А56-9824/04, от 7 февраля 2006 г. № А56-18024/2005, от 1 марта 2006 г. № А56-13264/2005, от 23 января 2006 г. № А56-19717/2005.

72

Определение КС РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О, Постановление КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П.

См.: *Зарипов В.М.* Налоговое администрирование по новым правилам // Налоговед. 2006. № 10.

См.: *Косов АА.* Государственный таможенный комитет РФ, КонсультантПлюс, консультация эксперта // Финансист. 2003. 2 апр.